موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة

المراجعة فى عالم متغير

(الكتاب الأول)

الأستاذ الدكتور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
رئيس جمعية الإستشارات المصرية
رئيس مجلة أخبار المال والإقتصاد

القاهرة ٢٠٠٢

يطلب من دور المكتبات الكبرى

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل لو كان البحر مدادا لكلمات ربى لنفد البحر

قبل ان تنفد كلمات ربى ولو جئنا بمثله مددا "

(صدق الله العظيم)

إهداء الى

زوجتى ،،

وسارة ،،

وأحمد .

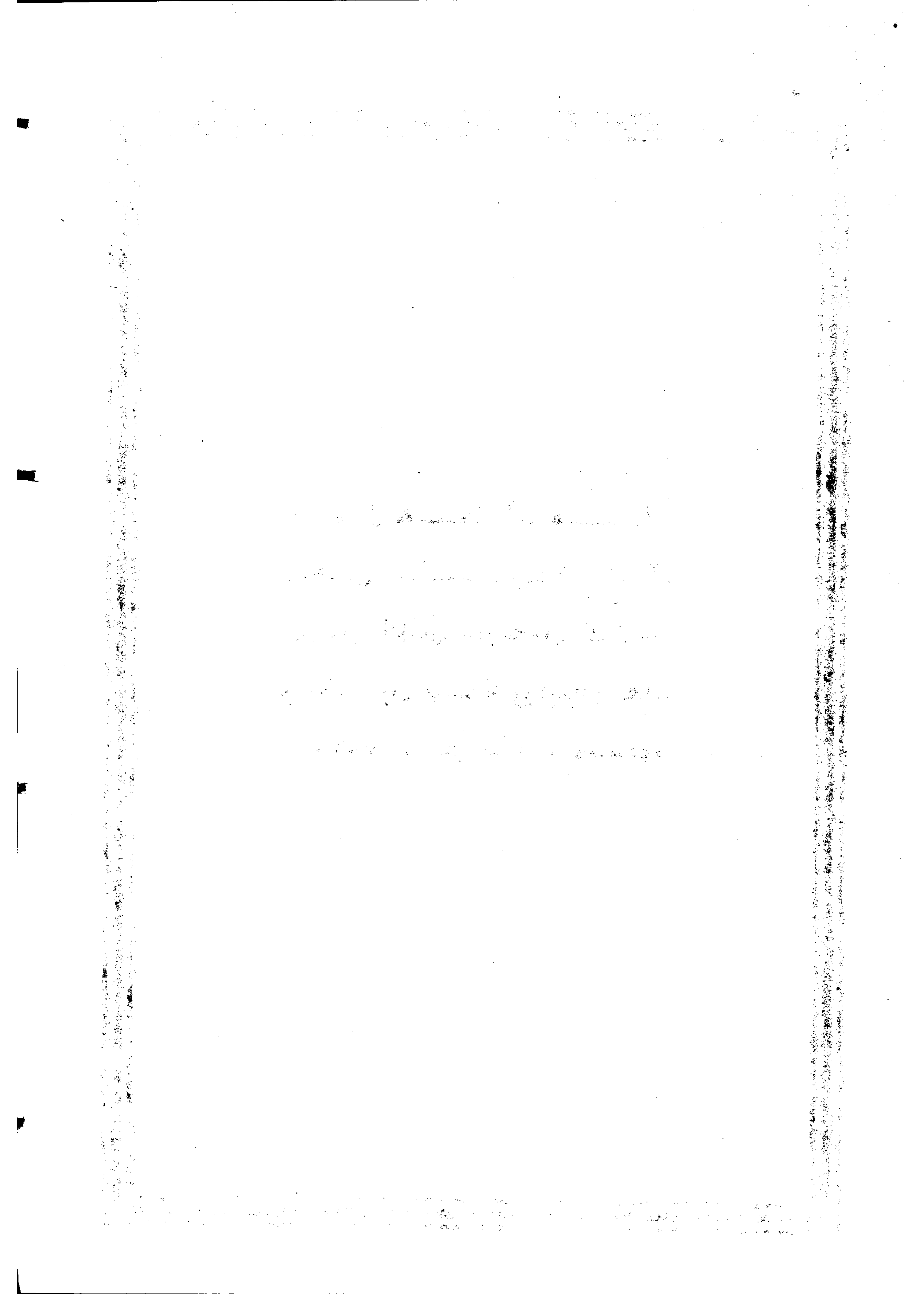
ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون



المؤلف فى سطور

١- دكتور الفلسفة فى المحاسبة عام ١٩٨٩ .

٢- أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة .

٣- محاسب ومراجع قانونى .

٤- رئيس مجلس ادارة جمعية الإستشارات المصرية .

٥- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٦- عضو جمعية الأوراق المالية .

٧- زميل جمعية الضرائب المصرية والدولية .

٨- تأليف أكثر من ٤٥ كتاب فى مجال العلوم المحاسبية .

٩- اعداد أكثر من ٢٠ بحثا علميا فى مجال المراجعة والمحاسبة .

١٠- مؤسس ورئيس شركة جارانتى لتداول الأوراق المالية وامساك السجلات .

١١- رئيس مكتب محاسبون ومستشارون ٣٦ ش شريف - القاهرة .

٥١ رابعة الإستثمارى-مدينة نصر.

١٢- رئيس مجلس ادارة مجلة اخبار المال والأقتصاد .

مقدمـه :-

هــذا هو الكتاب الأول من موسوعة د . أمين لطفى في المراجعة ، والذى يهــتم بدراســة أساســيات ومفــاهيم وفــروض المراجعة وأهدافها ومعاييرها وإجراءاتها في ظل عالم متغير وبيئة دولية متجددة .

تحقيقا لهدف ذلك الكتاب تم تقسيمه الى سبعة فصول رئيسية ، حيث اهتم الفصل الأول بدراسة الإطار العام لنظرية المراجعة ، حيث تم إستعراض أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها والطلب على خدمات المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة ، كما تم دراسة تعريف المراجعة وأنواعها وأهدافها وعلاقتها بخدمات ابداء الرأى والتصديق ، كما تم تحديد أنواع المراجعين والخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة ومتطلبات تأهيلها ، كما تم الإشارة الى المراجعة في ظل بيئة عالمية وتطبيقاتها الدولية . أما الفصل الثانى فقد على بدراسة معايير المراجعة المهنية ، حيث تم إستعراض المشكلات التى تواجهها مهنة المحاسبة والتنظيمات المؤثرة على مهنة المحاسبة وحتمية تنظيم المهنة وأهمية توافر معايير المراجعة المتعارف عليها وعلاقتها بمعايير خدمات إبداء الرأى ، وأهمية معايير المراجعة على المستوى الدولى ، وقد ركز الفصل الثالث على دليل السلوك المهنى ، حيث تم إلقاء نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكى والدولى ، ومسئوليات المراجع تجاه عملائه أو زملائه بالإضافة الى توضيح المسئوليات والممارسات الأخرى بشكل مقارن سواء على المستوى الأمريكى أو الدولى . أما الفصل الرابع فقد إهتم بدراسة عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر ، حيث تم دراسة الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، وتقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية ، كما تم تقسيم عملية المراجعة الى عدة مكونات حسب دورة العمليات ، كما تم تحديد تأكيدات الإدارة في القوائم المالية ، وتحديد التحريفات المقبولة لأرصدة الحسابات ، وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيدات ،

بالإضافة الى إستخدام نموذج مخاطر المراجعة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة . بينما ركز الفصل الخامس على **جمع وتقييم وتوثيق أدلة إثبات المراجعة** ، حيث تم تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات ، وتوضيح طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات ، وعلاقة قرارات جمع أدلة الإثبات بإختبارات المراجعة ، فضلا عن دراسة العلاقة بين تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة إثبات المراجعة في أوراق العمل . في حين تناول الفصل السادس دراسة **هيكل الرقابة الداخلية** ، حيث تم دراسة طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية ومكوناتها ، وتحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتأكيدات القوائم المالية ، وإستعراض إجراءات دراسة نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة ، بالإضافة الى إجراءات توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة ، وقد إهتم الفصل السابع بدراسة كافة **الأمور المرتبطة بإدارة مهمة المراجعة** التى تؤثر على كل من تخطيط عملية المراجعة وجمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة ، حيث تم إستعراض إعتبارات قبول العميل الجديد والإحتفاظ بالعميل المستمر ، وأهمية وإجراءات الحصول على الفهم لصناعة وأنشطة العميل ، وإعتبارات التخطيط الفعلية لعملية المراجعة وإختبارات جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة ، وإختبارات التقديرات المحاسبية والإشراف على مهمة المراجعة فضلا عن إعتبارات إتمام مهمة المراجعة . وأخيرا فقد تناول الفصل الثامن **التقرير عن القوائم المالية** ، حيث تم إستعراض معايير إعداد التقارير ، وأنواع الرأى في تقرير المراجعة ، وتقرير المراجعة غير المتحفظ الذى يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية ، وتحديد الظروف التى تتطلب الخروج عن الرأى غير المتحفظ ، كما تم دراسة الأراء المجزأة ومسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية ، وتلك المعلومات المعدة للإستخدام في بلدان أخرى .

ويتميز ذلك الكتاب بأنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع ايضاحات معايير المراجعة سواء الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو الإتحاد الدولى للمحاسبين الى وقتنا الحاضر ، نظرا للنقص الواضح الذى تعانيه المكتبة العربية في هذا الخصوص ، كما روعى أن يكون أسلوبه متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن التعقيد والشكلية ، وهذا الكتاب يعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا بمرجع علمى وعملى ، ومن ثم فهو موجه الى جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المحاسبة والمراجعة في مجال الأعمال وأسواق رأس المال ، ومن ثم فهو يفيد كافة الدارسين من الباحثين أو الطلاب ، وكافة المهنيين من المحاسبين والمراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو العاملين بمنشآت الأعمال الخاص أو العام سواء التى تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدميا أو ماليا أو حكوميا رقابيا ، كذلك فان هذا الكتاب في غاية الأهمية عند استخدامه في إعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب والإستشارات .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، ويرجو المؤلف أن يكون وفق في اخراج كتاب متكامل في المراجعة طبقا لأحدث المعايير المهنية ، وأكون بذلك قد أسهمت في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،

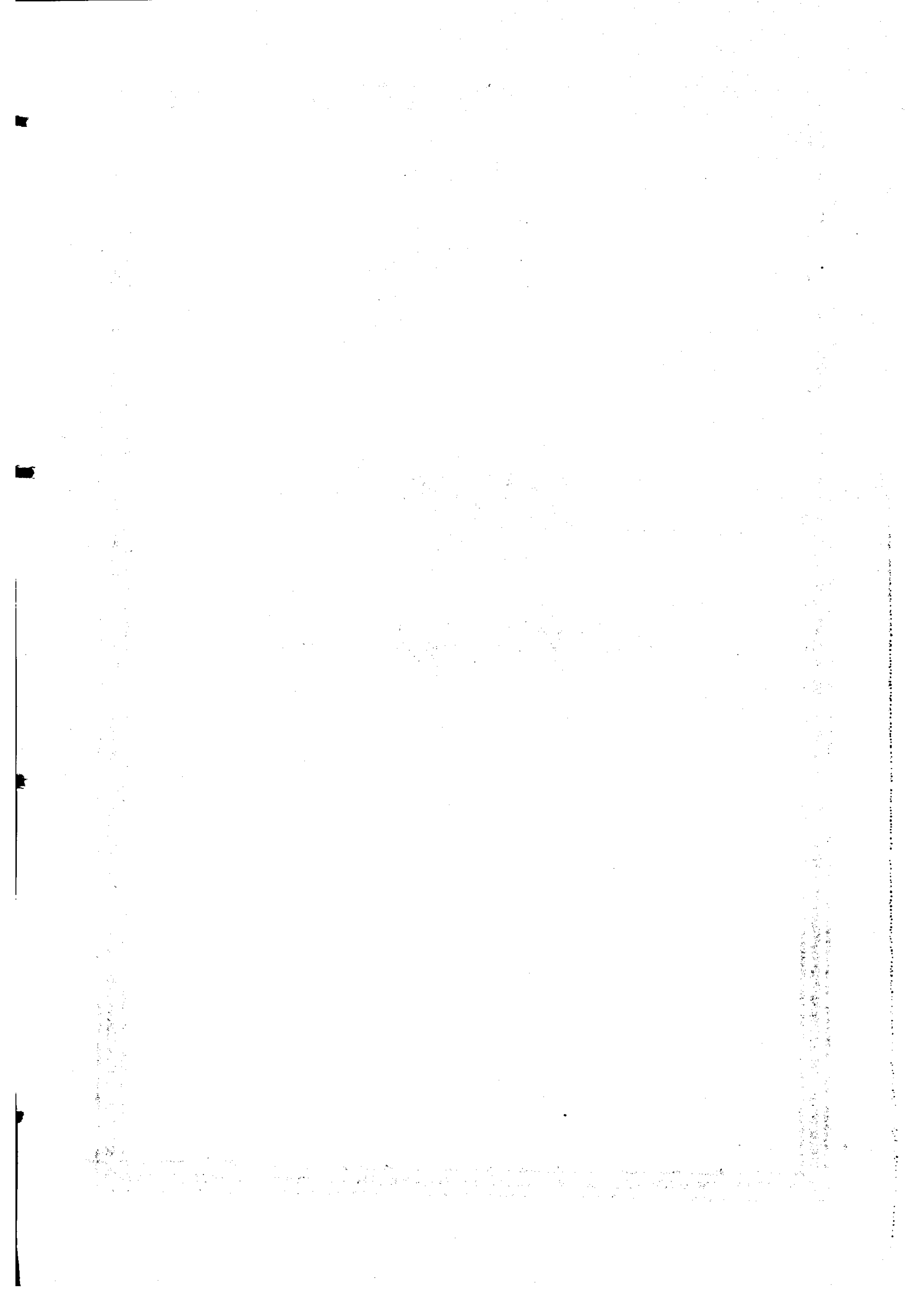
المؤلف

أ . د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة

الفصل الأول

إطار عام نظرية المراجعة



الفصل الأول

إطار عام نظرية المراجعة

Framework of Auditing Theory

مقدمه :

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات فى إتخاذ قراراتهم ، وحتى يتم إتخاذ قرارات سليمة يتعين أن ترتكز على معلومات موثوق منها **Reliable** ، ولاشك أن المراجعة **Auditing** تلعب دورا هاما ومؤثرا فى تلك العملية عن طريق توفير تقارير موضوعية وحيادية **Objective and Independent** على إمكانية الإعتماد على تلك المعلومات .

يهتم ذلك الفصل بدراسة أساسيات المراجعة ، حيث يتم تعريف المراجعة والعوامل المؤثرة فيها والتى تخلق الطلب عليها ، وتحديد الأنواع العامة لها وأنواع المراجعين الذين يقومون بأدائها ، وإستعراض الخدمات المختلفة التى يقدمها المحاسبون القانونيون ، وتحديد متطلبات تأهيل المحاسبين والمراجعين وكيفية تنظيم المهنة ومكاتب المحاسبة والمراجعة وطبيعة المراجعة وممارساتها في ظل بيئة عالمية ، وتحديد الإطار العام لنظرية المراجعة ، وفى سبيل تحقيق أهداف هذا الفصل سوف يتم تنظيمه وتخطيطه على النحو التالى :-

١/١ أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها .

٢/١ الطلب على المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة .

١/٣ تعريف المراجعة وأنواعها .

١/٤ أهداف المراجعة والخدمات ذات الصلة وعلاقتها بخدمات إبداء الرأى والتأكيدات .

١/٥ أنواع المراجعين .

١/٦ مكاتب المحاسبة القانونية والخدمات التى تقدمها .

١/٧ متطلبات تأهيل المحاسبين القانونيين وتنظيم المهنة .

١/٨ المراجعة وممارساتها فى ظل بيئة عالمية .

١/٩ إطار عام نظرية المراجعة .

١/١ أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها

يعتمد نجاح عملية إتخاذ القرارات على المعلومات المتاحة ، وحتى تكون تلك المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تتميز بصفتين أساسيتين هما الملائمة والمصداقية **Relevancy and Reliability** ، وقد أكدت على ذلك قائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٢) الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB**.

وحتى تكون المعلومات ملائمة فإنه يلزم أن تكون مؤثرة فى القرار ، ومن ثم فإنها يجب أن تتصف بأن يكون لها قيمة تنبؤية ، وقيمة إسترجاعية فضلا عن ضرورة توفيرها فى التوقيت المناسب ، فلاشك أن المعلومات الملائمة تساعد المستخدمين لها على عمل تنبؤات عن نواتج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أو ما يعرف بالقيمة التنبؤية للمعلومات **Predictive Value** بالإضافة الى التأكيد على أو تصحيح توقعات سابقة أو ما يطلق عليها بالقيمة الإسترجاعية للمعلومات **Feedback Value** ، بالإضافة لما سبق فحتى تكون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تكون متاحة لمستخدمى القرارات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير فى قراراتهم أو ما يعرف بأنها يجب أن تتميز بالتوقيت المناسب **Timeliness** ، ومثال ذلك إصدار الشركات المساهمة تقارير مالية دورية **Interim Information** حيث توفر أساس للتنبؤ بالدخل السنوى وفى نفس الوقت فإنها توفر تغذية عكسية عن الأداء السابق .

وحتى تتسم المعلومات بأنها ذات مصداقية **Reliable** فإنها يجب أن تخلو من الخطأ والتحيز وأن يتم عرضها بصورة صادقة ، وتمثل خاصية المصداقية ضرورة للمستخدمين الذين لا يتوافر لهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلى من المعلومات ، وحتى تكون تلك المعلومات ذات مصداقية فإنها يجب أن تتسم بثلاثة خصائص هى القابلية للتحقق والصدق فى العرض والحياد .

ويتحقق مفهوم القابلية للتحقق Verifiability عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس ، وذلك كأن يصل عدد المراجعين المستقلين الى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ، فإذا ما وصلت أطـــراف خارجية بإستخدام نفس طرق القياس الى نتائج مختلفة ، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأى فيها .

بينما يعنى مفهوم الصدق فى العرض Representational Faithfulness ضـــرورة وجود مطابقة أو إتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التى تنتج عن تلك الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى ، بعبارة أخرى هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل ؟

فى حيـــن يقصد بالحياد Neutrality أنه لا يمكن إنتقاء المعلومات بشكل يتضـــمن تفضـــيل إحـــدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى ، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محور الإهتمام الأول ، ولاشك أن المعـــلومات إذا كـــانت متحيزة فسوف يفقد المستخدمون الثقة فى المعلومات ويتوقفون عن إستخدامها .

هـــذا وتوجـــد عـــدة خصـــائص ثانويـــة أخـــرى هى القابـــلية للمقارنة Comparability والثبات Consistency، حيث تكون المعلومات الخاصة بمنشأة معيـــنة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن منشأة أخرى (القابلية للمقارنة) ومعلومات مماثلة عن نفس المنشأة فى فترات أخرى (الثبات) [١] .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دور المعايير المحاسبية في تشجيع الإستثمار ، بحث مرجعى مقدم للترقية الى درجة أستاذ المحاسبة الى اللجنة الدائمة للترقيات .

ولاشــك أن حاجة مستخدمى القرارات الى تلك المعلومات الملائمة وذات المصـــداقية هى الــتى خلقت الحاجة الى الطلب على خدمات المراجعة التى تهــدف الى الفحص الحيادى لتلك المعلومات ومن ثم يمكن تخفيض المخاطر المرتــبطة بها ، ويشير مصطلح مخاطر المعلومات Information Risk الى إحــتمال عــدم صــحة المعلومات التى يوفرها موردوها (إدارة الشركة) الى مســتخدميها ، ومــن هنا تلعب المراجعة دورا حيويا فى المجتمع عن طريق إبــداء الــرأى Attestation عليها والتصديق على صحتها ، وفى سبيل ذلك يصـــدر المــراجع الحيادى رأيا رسميا مكتوبا عن مدى إمكانية الإعتماد على التأكيدات التى تتضمنها تلك المعلومات التى يقع إعدادها على مسئولية طرف آخر ، ومن ثم يمكن القول بأن المراجعة تخفض من مخاطر وإحتمالات عدم ملائمـــة ومصداقية تلك المعلومات المالية . فالمراجعة بإعتبارها خدمة لإبداء الــرأى تســاعد حتما على زيادة الثقة فى المعلومات وتعزيز درجة الإعتماد عليها Enhancing the Reliability and Credibility of Information .

وهــناك عديــد مــن العوامل والظروف التى أدت الى زيادة الطلب على وظيفة المراجعة لإبداء الرأى على مصداقية وملائمة المعلومات المالية هى :

التعقيد فى المعلومات Complexity of the Information

أحيانــا مــا قد تكون المعلومات – على سبيل المثال سجلات المعاملات المالية للمنشأة – غاية فى التعقيد وكبيرة الحجم للدرجة التى لا يمكن معها أن يقــوم المســتخدمون بــتقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP أم لا .

فكثيرا من الأطراف المهتمة بإستخدام المعلومات المالية غير ذى خبرة أو ألفـــة مع معايير المحاسبة المعقدة أو أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات المؤيدة لهـــا، ومن ثم كانت حاجتهم الملحة الى خدمات المراجعين بهدف إبداء الرأى Attestation أو الشـــهادة بـــأن تـــلك القوائـــم المالية قد أعدت طبقا للمعايير المحاسبية .

تباعد مستخدمى المعلومات عن مورديها

Remoteness of Information Users of Information Providers

غالـــبا ما يوجد تباعد مادى مكانى ونقص زمنى من شأنه منع مستخدمى المعـــلومات عن فحص وإختبار البيانات التى تعتمد عليها القوائم المالية .على ســـبيل المثال فإن المراجع الداخلى Internal Auditor فى المنشأة عادة ما يقوم بإجـــراء فحـــص وتقييـــم الفاعلية والكفاءة المنشأة ، حيث لن يكون لدى رئيس مجـــلس إدارة المنشأة الوقت والخبرة التى يتطلبها مثل ذلك الفحص التفصيلى ، وكمـــثال عـــلى ذلك فإن المساهمين فى شركة (مايكرو سوفت) لن يستطيعوا رؤيـــة أو الحصول على معرفة مباشرة بالشركة وأنشطتها حيث أنهم منفصلين عن السجلات المحاسبية للشركة .

ولاشـــك أن ذلك التباعد بين المستخدمين والموردين للمعلومات يمكن أن يزيد من إحتمال وجود مخالفات متعمدة أو غير متعمدة ، ومن هنا تنشأ الحاجة الى وجـــود طـــرف حيادى يقوم بفحص تلك السجلات المحاسبية ، حيث أن مســـتخدمى المعـــلومات لن يكون لديهم الوقت أو المهارات الكافية للقيام بتلك المهمـــة ، ومـــن هنا كان ضرورة الإعتماد على مراجع حيادى لفحص تلك القوائم وإبداء رايه فى مدى إمكانية الإعتماد عليها .

التحيز المحتمل ودوافع موردى المعلومات

Potential Bias and Motives of the Information Provider

عــادة ما يتمثل معدى المعلومات المالية ومورديها فى المديرين الماليين بالمنشــأة بالإضافة الى العاملين عند مستويات مسئولية مختلفة بتلك المنشأة ، ولاشك أن هؤلاء المعدين والموردين يكون لديهم أهدافهم التشغيلية الخاصة ، وتلك الأهداف غالبا ما تختلف عن تلك الخاصة بمستخدمى تلك المعلومات – والذيــن يسعون للبحث عن تلك المعلومات التى تساعدهم على إتخاذ قرارات تعظيــم ثــرواتهم ، ومن هنا قد يحرص مقدمى تلك المعلومات على تقديمها بشكل من شأنه تحسين صورة المنشأة التى يعملون بها وبالتالى تعظيم المكافأة التى يحصلون عليها ، ولاشك أن تلك التحفيزات قد تؤدى الى وجود قدر من التحيز الشخصى عند إعداد تلك المعلومات .

ومــن جهة أخرى نتيجة لتعقيد دنيا الأعمال وأنشطتها والمعاملات المالية فمــن المحــتمل أن يتم تسجيل تلك المعلومات المالية بالخطأ ، كما أنه قد يتم الــتلاعب فى بعــض الحــالات فى تلك المعلومات ، ومن هنا يتم إدراك أن المعلومات المالية غير المراجعة لا يمكن الإعتماد عليها كثيرا .

ومــن هــنا فــإن تعارض المصالح والأهداف بين معدى تلك المعلومات والأطــراف الخارجية المستخدمة لها يدفع اللجوء الى مراجع خارجى حيادى بفحص تلك المعلومات ليتحقق من صدقها وشموليتها واتساقها .

نواتج دقة المعلومات Consequences of Information Accuracy

حيــث أن المعلومات تؤثر على القرارات التى يتخذها المستخدمون ، من ثم فإنهم يجب أن يكونوا قادرين على التحقق من الإعتماد على دقة تلك البيانات .

على سبيل المثال غالبا ما تكون المؤشرات المالية عامل أساسى فى إتخاذ قرارات الإقراض ، وحيث أن تلك المؤشرات تؤثر على نواتج القرار ، من ثم فإن المعلومات يكون لها نتائجها ، وبالمثل فإن المستثمرين غالبا ما يؤسسون قـــرارهم الإستثمارى على القوائم المالية للمنشأة ، ولاشك أن القوائم التى تفيد وجود تدفقات نقدية موجبة للمنشأة رغما عن أنها فى الواقع هي تدفقات سالبة يترتب عليها تضليل هؤلاء المستثمرين . وفى هذا الصدد يلعب المراجع عن طـــريق إبـــداء الـــرأى **Attestation** دورا هامـــا عـــن طريق تأمين هؤلاء المســـتخدمين والتأكيد لهم بأن المعلومات التى يستخدمونها فى إتخاذ قراراتهم الهامة ملائمة وموثوق فيها .

٢/١ الطلب على المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة

The Demand for Auditing and the Agency Relationship

يمكن القول بأن العلاقة الإقتصادية بين كل من الأطراف داخل المنشأة وبين المنشـــأة ذاتهـــا والأطراف الأخرى ذوى المصلحة المكتسبة فى الشركة هى التى تخـــلق الطـــلب عـــلى عمـــلية المراجعة ، ولاشك أن هناك علاقة تاريخية بين المحاسبة والمراجعة فى الوحدات الإقتصادية ، فعلى سبيل المثال تشير الأدلة الى أن هـــناك أشكال للمحاسبة والمراجعة موجودة فى اليونان القديمة ، وحتى القرن الـــثامن عشـــر والتاسع عشر كانت أغلب التنظيمات تمارس أنشطتها فى منشآت صغيرة وكانت مملوكة ويتم أدائها فى شكل منشأة فردية أو شركة تضامن ، ومع ذلك فإن ميلاد المحاسبة والمراجعة الحديثة قد حدث أثناء الثورة الصناعية عندما نشـــأت الشركات المساهمة وتطلب الأمر طرح راس المال فى الإكتتاب وأهمية ظهـــور صور جديدة لتمويل مشروعات التوسع والإنفاق الإستثمارى عن طريق

إصـــدار الأسهم والسندات ، فضلا عن إقتراض الأموال من المؤسسات المالية ، ولذلك أدى نمو الشركات الحديثة الى وجود الملاك الغائبين **Absentee Owners** (أو حمـــلة الأسهم) وإستخدام المديرين المحترفين لإدارة الشركات على أساس يـــومى ، وفى ظل تلك الظروف عمل المديرون كوكلاء **Agents** عن المساهمين (ويشـــار اليهـــم بالأصـــيل **Principals**) ويـــتعهدون بالوفـــاء بوظيفة الوكالة **Stewardship Function** عن طريق إدارة أصول الشركة .

بصـــفة عامة تلعب المحاسبة والمراجعة دورا هاما وحيويا فى ظل علاقة الأصـــيل – الوكيل **Principle-Agent Relationship** ، حيث تنتج عن علاقة الوكالة بين المالك والمدير تعارض طبيعى فى المصالح **Natural Conflict of Interest** بسبب وجود معلومات غير متماثلة **Information Asymmetry** بين المديـــر والمـــالك المتغيب ، وتعنى المعلومات غير المتماثلة بصفة عامة أن المديـــر لديه معلومات أكثر عن المركز المالى الحقيقى ونتائج أعمال المنشأة مقارنـــة بمـــا لدى المالك المتغيب ، فإذا ما سعى كل من الطرفين نحو تدنيه مصلحته الذاتية ، يكون من المحتمل أن لا يتصرف المدير أو يعمل فى إتجاه أفضـــل لمصلحة المالك ، فعلى سبيل المثال قد ينفق المدير أموال المنشأة فى تقديم مزايا شخصية مبالغ فيها أو قد يتم عرض الأرباح التى يتم التقرير عنها بصـــورة تسمح لهم بالحصول على مكافآت وحوافز أكبر . أيضا يمكن للمالك أن يحمى نفسه ضد تلك الأنشطة والتصرفات عن طريق تعديل مكافآت المدير بمقـــدار تلك الأجور الإضافية والعلاوات **Perquisites** التى يتوقع المالك أن يســـتهلكها المديـــر ، وكمحاولـــة لتعويض مثل ذلك الإحتمال يمكن أن يوافق المدير على تحديد نوع معين من متطلبات وإجراءات المتابعة والرقابة فى عقد الـــتوظيف ، عـــلى سبيل المثال قد يتفق الطرفان على أن يقوم المدير بإعداد

تقريــر دورى عن كيفية إدارته أصول المالك ، يتطلب التقرير عن مثل تلك المعـلومات الماليــة من المدير بوجه عام إتباع بعض الإجراءات المحاسبية المتفق عليها .

وحيــث أن المســئولية عن ذلك التقرير تقع على عاتق المدير ، ونتيجة لأن المالك المتغيب لا يمكنه ملاحظة أعمال وتصرفات المدير ، ونتيجة لأن المدير قد يقوم بعرض تقارير عن تلك الأعمال بأنفسهم ، لذلك يقوم المالك بمواجهة إحتمال العــرض المــتحيز للمدير بغرض تحقيق مصلحته عن طريق أحداث تعديل فى مكافــأة المديــر ، ويؤدى ذلك الموقف المتعارض الى خلق الطلب على خدمات المــراجعة ، فــإذا ما كان المدير أمينا وكانت تكلفة عملية المراجعة لا تزيد عن المقدار الذى يستنزله المالك نتيجة تعديل مكافأة المدير سيكون من مصلحة المدير الشخصية تعيين مراجع للرقابة على أنشطته ، ويتمثل دور المراجع فى تحديد ما إذا كــانت التقارير التى يعدها المدير تتفق مع بنود التعاقد بين المدير (الوكيل) والأصــيل (المــالك المتغيب) ، لذلك فإن تحقق المراجع من المعلومات المالية ســوف يضيف المصداقية على ذلك التقرير ، وإذا ما كانت المراجعة تعتبر أحد الأشــكال الممكــنة للرقابة الإضافية ، فإن الغياب الموسع للمراجعة فى مثل تلك العقــود تــوحى بــأن المراجعة تعتبر أداة رقابية تقوم على الموازنة بين التكلف والفعاليــة Cost-Effective Monitoring Device ، يوضح الشكل رقم (١/١) نظرة عامة على علاقة الوكالة هذه وأثرها على المراجعة .

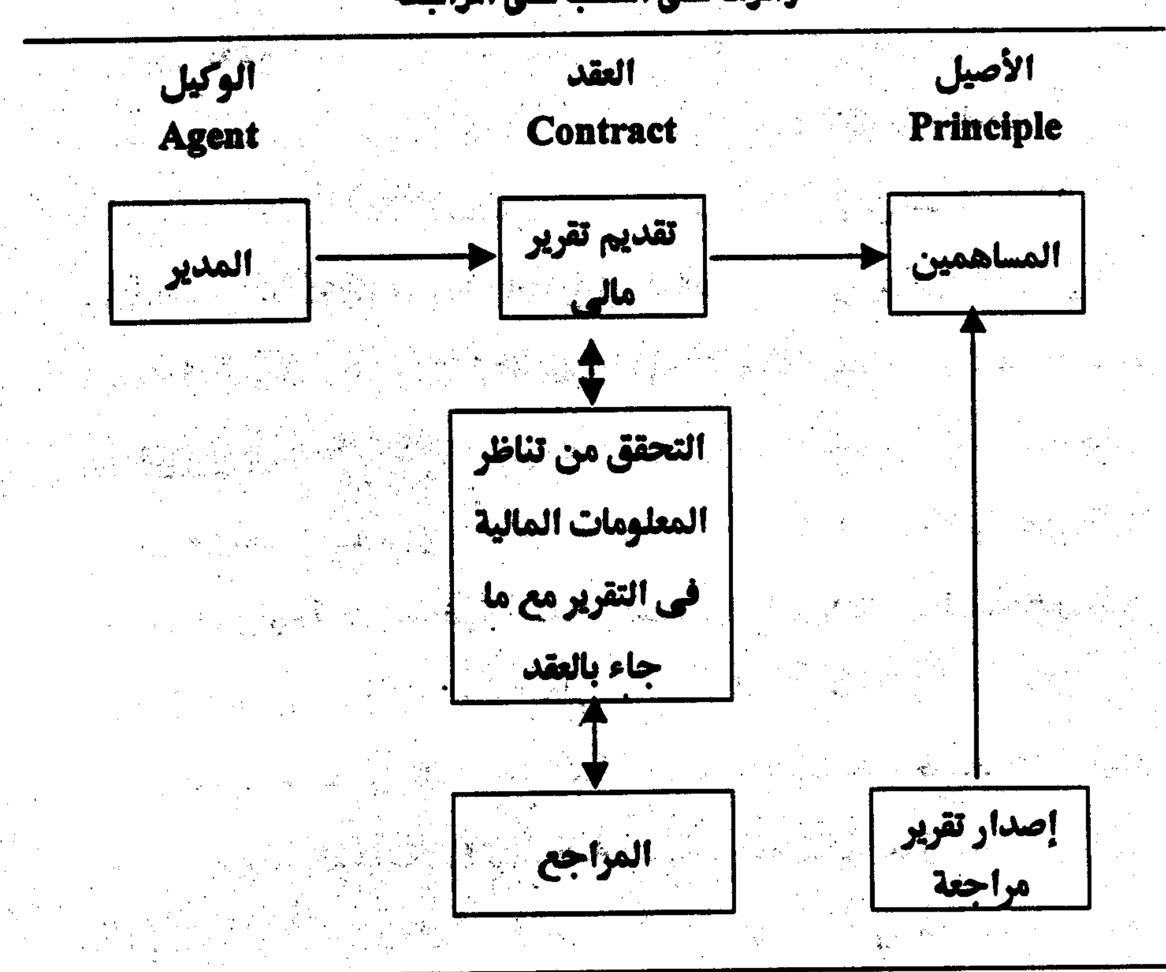
يــتم تطبيق نفس ذات الفكرة على العلاقات الأخرى التى تتضمنها الوحدة الإقتصــادية ، حيث أن حاملى السند لديهم مخاوف مماثلة بخصوص الإدارة عــند إقراض المنشأة الأموال ، فعلى سبيل المثال كيف يمكن للمقرضين منع الإدارة مــن أخــذ تلك الأموال المقترضة وإستخدامها لمصلحتهم وأغراضهم الشخصــية ، وقــد تكــون إحدى الوسائل فى وضع عقود مقيدة بشأن إتفاقية

القرض من شأنها إلزام الإدارة والمنشأة ببنود تلك الترتيبات ، رغما عن ذلك فإن أفضل سبيل للتقرير عن ذلك الإلتزام فى وجود رأى مستقل يتضمن تقرير مراجعة يفيد مدى إلتزام المنشأة وإدارتها بعقود القرض هذه .

شكل رقم (١/١)

نظرة عامة عن علاقة الوكالة

وأثرها على الطلب على المراجعة



وتوجد عديد من العلاقات الإقتصادية المماثلة داخل المنشأة ذاتها بين صاحب العمل والعاملين ، حيث يستعين أصحاب العمل بأنماط عديدة من المراجعة للرقابة على أنشطة العاملين بالمنشأة . على سبيل المثال قد يتم إعداد موازنة

للرقابة على تصرفات العاملين بالمنشأة ، وحيث يكون مطلوب من العاملين إعداد تقارير مقارنة دوريا للتعرف على مدى الإتساق بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة بالموازنة بحيث يمكن أن يستخدم للتأكد من أن أدائهم متوافق مع السلوك والأداء المتوقع .

ذلك التصور الذى يخلق الطلب على المراجعة قد يبدو صورة مبسطة للغاية للتعبير عن الحاجة الى الممارسة الحالية للمراجعة ، مع ذلك فإنه قد لا يعرض حقيقة التطور الأصلى للمراجعة ، فبينما قد يوجد فى أدبيات المراجعة بعض الجدل على أن الطلب على المراجعة قد نشأ من العديد من القوانين واللوائح التنظيمية -مثال ذلك القانون الأمريكى عام ١٩٣٣ ، ١٩٣٤ والخاص بتنظيم وتداول الأوراق المالية ، إلا أن الدليل التجريبى لم يدعم وجهة النظر هذه ، وحيث أوضحت الأبحاث والدراسات المرتبطة بذلك المجال على أن نسبة ٨٢% من الشركات فى بورصة نيويورك تمت مراجعتها عن طريق مراجعين حياديين ، وتوجد أيضا أدلة إثبات إضافية تفيد على أن الطلب على المراجعة قد نشأ نتيجة تعاقد عديد من الشركات الخاصة غير الخاضعة لقوانين أسواق الأوراق المالية على خدمات المراجعة .

ومن هنا يتعين القول بأن هناك طلب متزايد على خدمات المراجعة على أساس أن الوحدات الإقتصادية دائما ما تعمل فى سوق حر ، وإذا ما كانت قوانين أسواق رأس المال تفرض مثل هذا الطلب على خدمات المراجعة ، إلا أن تلك القوانين لا تغطى كافة تلك الشركات ، تاسيسا على ذلك هناك طلب على خدمات المراجعة بإعتبار أن المراجعة تلعب دورا حيويا وذو قيمة كبيرة للرقابة على العلاقات الوكالية Contractual Relationship بين الوحدة الإقتصادية ومساهميها ومديريها والعاملين بها ومقرضيها أو عملائها .

٣/١ طبيعة المراجعة وأنواعها :-

في هذا الجزء يتم تحديد طبيعة المراجعة وخصائصها وأنواعها .

١/٣/١ تعريف المراجعة Auditing Definition

تتفق كافة الكتابات على تعريف المراجعة وفقا لما ورد بالتقرير الصادر من أحد لجان جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بعنوان مفاهيم المراجعة الأساسية على النحو التالى :-

" المراجعة هى عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات – بشكل موضوعى – تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث إقتصادية ، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج الى المستخدمين المعنيين " .

ويمكن توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بمصطلح المراجعة من خلال الشكل البيانى رقم (١/٢) .

لاشك أن تعريف المراجعة الرسمى قد وضع بصيغة عريضة ليتلائم مع الأغراض المختلفة لعملية المراجعة وأنواعها العديدة ، حيث يمكن أن ينطبق التعريف على المراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية) Financial Audit أو مراجعة الإلتزام Compliance Audits (مراجعة التزام المنشأة بسياسات أو تعليمات أو عقود أو قوانين معينة) ، أو المراجعة التشغيلية Operational Audits (المراجعة الإدارية التى تهدف الى مراجعة كفاءة وفعالية أداء المنشأة) .

بصـــفة عامـــة هـــناك عديد من المظاهر المرتبطة بذلك التعريف يتعين إبرازها عند تحديد طبيعة المراجعة المالية :- [١]

١- تعتبر المراجعة المالية عملية منظمة :-

يقـــوم بأداء عملية المراجعة المالية مراجع حيادى مؤهل ، وتلك العملية يجب أن تكون منظمة Systematic ، بمعنى أنها تعتمد فى أدائها على أسلوب مـــنهجى مـــنطقى يـــتكون من مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة وتحكمهـــا اطـــار نظرى يتمثل فى مجموعة من الأهداف والمعايير المقررة ، فعملية المراجعة اذن ليست عملية عشوائية غير مخططة وانما هى تقوم على طريقة علمية منهجية .

٢- يتم جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعى :-

أســـاس عمل المراجع الحيادى هو جمع أدلة الإثبات Evidence وتقييمها بشـــكل موضوعى ، وتتكون تلك الأدلة عند مراجعة القوائم المالية من بيانات محاســـبية أساســـية (دفاتـــر اليومية ودفاتر الأستاذ) ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتيـــر والشيكات وغيرها من المستندات ، البيانات التى يتم الحصول عليها مـــن خـــلال الإستفسار والملاحظة والجرد الفعلى للأصول والمصادقات على الأرصدة من طرف ثالث) .

ويشـــير لفظ موضوعى الى قدرة المراجع على الإحتفاظ باتجاه حيادى عند حصـــوله على أدلة الإثبات وتقييمها ، ويوحى ذلك بأن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة مراجع مستقل غير متحيز سواء عن مقدم المعلومات أو مستخدميها .

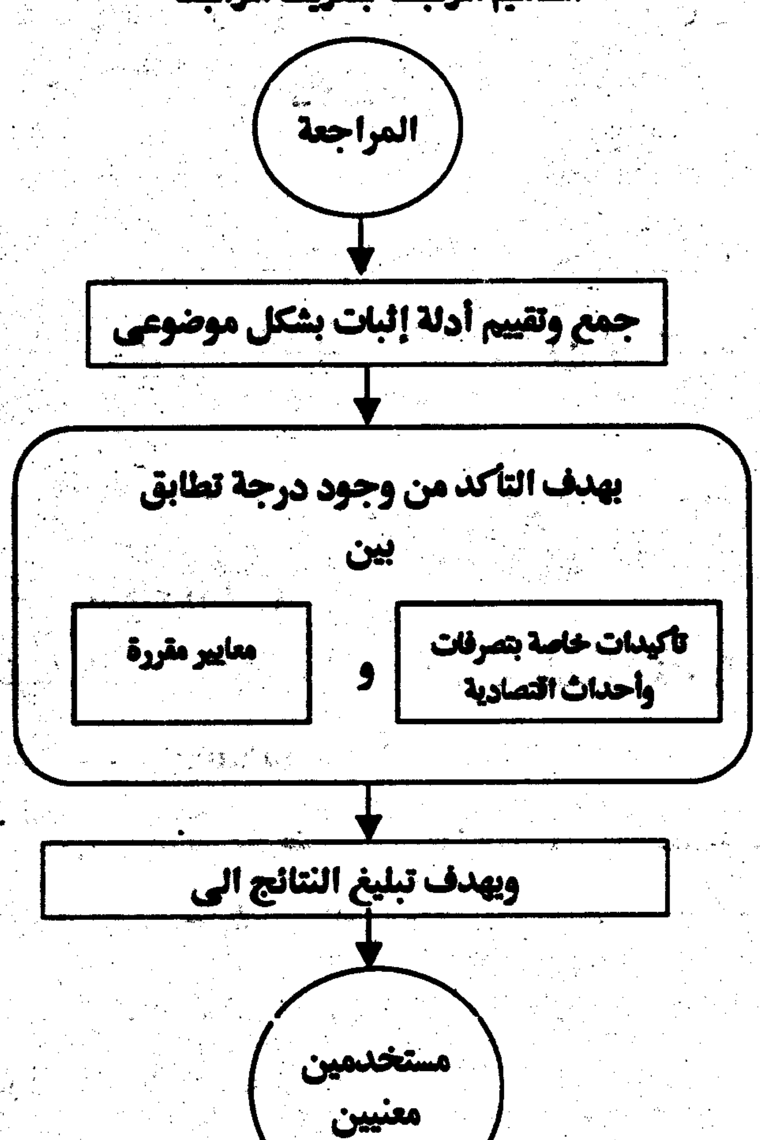
---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

شكل (٢/١)

المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



٣- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية :-

تتعلق أدلة الإثبات بتأكيدات **Assertions,Statements or Representations** خاصـــة بتصرفات وأحداث اقتصادية ، وتلك التأكيدات هى عبارة عن إيضاحات وبيانات للإدارة تتضمنها القوائم المالية موضوع المراجعة .

عـلى سـبيل المـثال فإن ظهور رصيد المخزون بالقوائم المالية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جـنيه يفيـد وجود تأكيدات مقدمة من الإدارة بشأن المخزون على النحو التالى :-

١- أن المخزون موجود فعلا (تأكيد الوجود **Existence**) .

٢- أن المخـزون يحـتفظ بـه من أجل البيع أو الإستخدام فى العمليات الإنتاجية .

٣- أن المخزون يشمل جميع المنتجات والمواد التى تمتلكها المنشأة (تأكيد الملكية **Ownership**) .

٤- أن قيمة المخزون تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه طبقا لتكلفته (أو قيمته السوقية) (تأكيد التقويم **Evaluation**) .

٥- أن المخزون قد تم عرضه فى الميزانية بطريقة صحيحة ، وأن القوائم الماليـة تفصـح بشكل كافي عنه بما يضمه من أنواع رئيسية (مواد وانتاج تام وانتاج غير تام) ، وما اذا كان المخزون محل رهن أو تم التنازل عنه لأطراف أخرى .

وهكـذا فـان القوائم المالية تحتوى على تأكيدات مماثلة بشأن باقى البنود المكونة مثل المبيعات ، المدينين ، الأصول الثابتة ..... الخ .

٤- درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة :-

يتمـــثل الهدف الأساسى لمراجعة القوائم المالية فى تكوين رأى عن عدالة عـــرض القوائـــم المالية ، ويتم ذلك بتحديد رأى المراجع فى مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك أن المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمنشأة) مع معايير مقررة هى مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها GAAP .

كما قد توجد أسس متفق عليها للمحاسبة بخلاف تلك المبادئ المتعارف عليها، والتى تمثل معيارا يتم فى ضوئه تقييم نتائج الأعمال أو عناصر القوائم المالية .

٥- تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة :-

هـــدف عمـــلية المراجعة المالية هو إعداد تقرير مراجعة **Audit Report** بإعتباره وسيلة الإتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين ، حيث عن طريق تقرير المراجعة يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات المراجعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢/٣/١ أنواع عمليات المراجعة Types of Audits

كمـــا ســـبق القول جاء تعريف المراجعة عاما لدرجة أنه يتضمن كافة أنواع المراجعة المختلفة . كالمراجعة الحيادية التى يقوم بها المحاسب والمراجع القانونى أو المـــراجعة الداخـــلية الـــتى يقوم بها العاملون بالمنشأة ، أو مراجعة الوحدات الحكومية التى يقوم بها العاملون بمكاتب أو أجهزة المراجعة الحكومية .

ويمكن تبويب أنواع عمليات المراجعة حسب أغراضها الى مراجعة مالية (مراجعة القوائم المالية (ومراجعة التزام أو مراجعة تشغيلية (إدارية) .

١- مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audits

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة الى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم والتى توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلا عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملة ، والهدف الرئيسى لإصدار تلك القوائم يتركز فى توفير المعلومات المرتبطة بالموقف المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية لأغراض إتخاذ القرارات الإقتصادية لمستخدمى تلك القوائم .

ويتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية فى تحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير محددة - عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ، ففى ظل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتعبير عن رايه عما إذا كانت تلك القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١/٣) إطار عام المراجعة المالية ، وبإستقراء ما ورد بذلك الشكل يتضح الآتى :-

١- أن مسئولية الإدارة هى :-

- الإحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة ، وتوفير نظام للرقابة الداخلية يضمن الحفاظ على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢- أن مسئولية المراجع هى :-

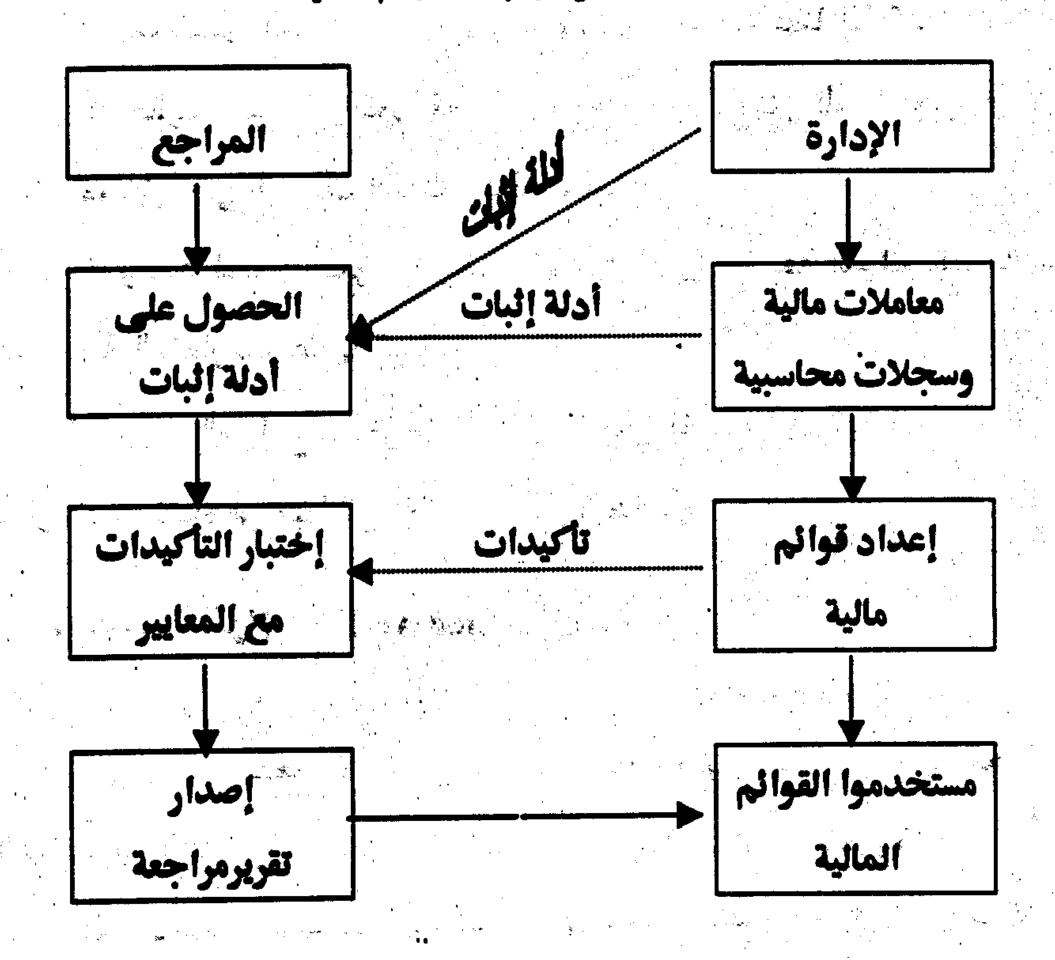
- إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها عند مراجعته وفحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وأدلة الإثبات ، وتحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإصدار تقرير مراجعة

يوضح مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

أن عملية مراجعة القوائم المالية يتم تصميمها بهدف الحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريفات مادية . يشهد المراجعون على أن عملية عرض المعلومات المالية قد تمت طبقا لمعايير محددة ، فالمراجعون لا يشهدون أو يبدون رايهم على مدى القوة المالية للمنشأة أو مدى حكمة قرارات إدارة المنشأة أو مدى مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة .

شكل رقم (٣/١)

نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية



مما تقدم يمكن تحديد خصائص عمليات المراجعة المالية :-

١- أن هـدف عملية المراجعة المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، ونتيجة لذلك يضفى هدف المراجعة المالية الثقة والمصداقية على تأكيدات الإدارة التى تتضمنها تلك القوائم .

٢- يعتبر المراجعون الذين يقومون بتلك المراجعة حياديون ومستقلون عن إدارة المنشأة وعن معدى القوائم المالية .

٣- يكون المراجعون رأيهم عن عدالة القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وذلك على أساس إختبارى (أى على أساس مراجعة عينات من المعلومات المالية) .

٤- يحصل المراجعون على تأكيدات معقولة عما إذا كانت تلك القوائم المالية خالية من أى تحريفات جوهرية ، ولا يمكن للمراجعين أن يؤكدوا بشكل مطلق على أن تلك القوائم دقيقة تماما .

٥- يعد المراجعون تقريرهم عن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كوحدة واحدة .

٦- يهتم المراجع بالعرض المالى وليس بالجودة المالية للمنشأة أو حكمه قرارات المنشأة أو مخاطر الأنشطة المرتبطة بها .

٢- مراجعة الإلتزام Compliance Audits

وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ ، حيث يكون الغرض منها معرفة مدى التقيد أو الإلتزام بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة ، على سبيل المثال مراجعة الإقرارات الضريبية التى يقوم

بهـــا الفـــاحص لتحديد مدى تمشى الإقرار مع قوانين الضرائب ، أو مراجعة بعـــض عناصـــر القوائـــم الماليـــة لتحديد مدى الإلتزام بنصوص عقد قرض السندات ، أو مراجعة مدى التزام العاملين بالمنشأة للسياسات الإدارية المقررة ويقـــوم مكـــتب المحاســـبة العامـــة General Accounting Office (GAO) بالولايـــات المتحدة الأمريكية أو الجهاز المركزى المصرى للمحاسبات بمثل تـــلك الوظيفة بهدف مراجعة الأداء المالى والإدارى للأجهزة الحكومية ومدى تحقيقهم للأهداف التنظيمية المقررة .

بصـــفة عامـــة تهـــدف مراجعة الإلتزام أو الأداء بمراجعة التزام الوحدة بالمعايير المقررة ومثال ذلك السياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنشـــأة ، حيـــث يقوم المراجعون فى هذه الحالة بالتقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أو لا .

وتتمثل الخصائص المميزة لمراجعة الإلتزام فيما يأتى :-

١- أن الطرف الذى يستخدم المراجع كثيرا ما يحدد البنود محل المراجعة والمعايير المقررة التى يجب إتباعها .

٢- أن المراجعين التى تستخدمهم الوحدة مهتمون بتحديد ما إذا كانت تلك المعايير قد تم التقيد والإلتزام بها أم لا .

٣- يتم توجيه تقارير مراجعة الإلتزام الى المسئولين الرسميين بالوحدة أو الجهة التى تستخدم المراجع .

٤- يجب أن يتم إعتبار المراجعين الذين يؤدون مراجعة الإلتزام حياديين رغـــم أن الوحـــدة تستخدمهم وتقوم بتعيينهم لديها فى معظم الأحوال ، إلا أنه يتعين ألا يكونوا مرتبطين بأداء النشاط محل المراجعة من ناحية ، ومن ناحية

أخــرى فــانهم يقدمــون تقريرهم حتما الى مستوى سلطة أعلى من المستوى الإدارى محل المراجعة .

٣- المراجعة التشغيلية Operational Audits

وقــد يطــلق عليها المراجعة الإدارية **Management Audits** ، ويقصد بها عمــليات المــراجعة الــتى تهدف الى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم ، حيث تقيس الفعاليــة **Effectiveness** كيفيــة تحقيق المنشأة لأهدافها وأغراضها بنجاح ، أما الكفاءة **Efficiency** فهى تقيس كيفية إستخدام المنشأة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافهــا ، عــلى ســبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص أحد الوحدات والهيئات الحكوميــة لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقا لما هو مقرر (الفعالية) ، بالإضافة الى تقرير مدى إستخدامها لمواردها المالية بحكمة (الكفاءة) .

تهــدف المراجعة التشغيلية الى أداء عمليات فحص لكل أو بعض أجزاء المنشــاة لــتحديد درجــة فعاليــتها أو كفاءتها التشغيلية ، وعلى النقيض من المراجعة المالية ومراجعة الإلتزام فإن المعايير المستخدمة لتقييم التأكيدات فى المراجعة التشغيلية نادرا ما يتم تحديدها بشكل رسمى ، حيث يتم تحديدها عن طــريق المــراجعين ذاتهــم فى ضوء معرفتهم وخبرتهم الشخصية من واقع ممارساتهم العملية لأغراض تقييم الكفاءة والفعالية .

وقد يتم إستخدام المراجعة التشغيلية بهدف تقييم أنشطة المنشأة العادية مثل إجــراءات إعــداد الموازنات الرأسمالية ، وقد يتم توجيهها لتقييم مدى تحقيق البرنامج الإجتماعى لأهدافه .

وتتميز المراجعة التشغيلية بعديد من الخصائص الهامة هى :-

١- يعتـــبر المراجعون الذين يؤدون عمليات المراجعة التشغيلية حياديون عن الأنشطة محل المراجعة .

٢- يتعلق التأكيد محل المراجعة بكفاءة وفعالية أداء النشاط المحدد .

٣- يـــتم توجيـــه نـــتائج عمـــلية المراجعة التشغيلية الى أحد المسئولين المختصين أو أحد الأقسام المعنية داخل التنظيم الذى يعمل به المراجع .

٤- كـــثيرا ما يتم التقرير عن مشاكل أو عيوب يتم مواجهتها أثناء عملية المراجعة التشغيلية وليس فقط مجرد التقرير عن النتيجة الشاملة .

٥- غالـــبا ما يعمل المراجعين القائمين على المراجعة التشغيلية بالمنشأة الـــتى تعتبر أنشطتها محل التقييم ، ويجب أن يكون هؤلاء المراجعين حياديين وذلـــك عـــن طـــريق عـــدم إرتباطهم بأداء الأعمال محل الفحص والتقييم ، بالإضـــافة الى حـــتمية توجيه تقريرهم الى مستوى أعلى سلطة من المستوى الذين يقومون بمراجعته وتقييمه .

وكأمثلة على عمليات المراجعة والقائمين على تقييمها والتأكيدات المرتبطة بها والمعايير المرتبطة . يوضح الشكل رقم (١/٤) أمثلة على ذلك :-

الشكل رقم (١/٤)

أنواع المراجعين وعمليات المراجعة التى يقومون بها

نوع المراجعة	المراجع	أمثلة على التأكيدات	المعايير المقررة
مراجعة مالية	- محاسب قانونى	- أن القوائم المالية قد تم إعدادها بعدالة طبقا ...	- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
	- مراجع حكومى	- أن القوائم المالية للوحدة الحكومية تم عرضها بعدالة	- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
مراجعة التزام	- مراجع حكومى	- أن الإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها بالإقرار طبقا لقوانين الضرائب .	- القانون الضريبى .
	- مراجع داخلى	- أن إجراءات البيع تتم وفقا للسياسات المقررة .	- إجراءات وسياسات الشركة .
مراجعة تشغيلية	- مراجع حكومى	- أن النشاط كفء وفعال فى تحقيق الهدف .	- يجب أن يحدد المراجع المعايير المطبقة .
	- مراجع داخلى	- أن إدارة البحوث والتطوير فعالة .	- يقوم المراجع بعمل معايير تأسيسا على معرفته وخبرته فى ضوء الممارسة العملية .

٤/١ أهداف المراجعة والخدمات ذات الصلة وعلاقتها بخدمات إبداء الرأى والتأكيدات .

١/٤/١ أهداف وتأكيدات المراجعة والخدمات ذات الصلة

Auditing and Related Services

يتعين التفرقة بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة (والتى تتضمن الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها بالإضافة الى إعداد المعلومات المالية) . يوضح الشكل رقم (١/٥) إطار أداء عملية الخدمة من حيث طبيعتها ودرجة التأكيد التي توفرها . [١]

شكل رقم (١/٥)

طبيعة درجة التأكيد التى توفرها المراجعة والخدمات ذات الصلة

	المراجعة	الفحص المحدود	إجراءات متفق عليها	إعداد معلومات مالية
درجة التأكيد التى توفرها	عالية ولكنه تأكيد غير تام	تأكيد متوسط	لا تعطى أية تأكيد	لا تعطى أية تأكيد
ما يوفره تقرير الخدمة من تأكيدات	تأكيد ايجابى	تأكيد متوسط	حقائق مكتشفة	تحديد المعلومات التى يتم اعدادها

يتضح من الشكل السابق أهداف كل من المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة وطبيعة التأكيدات التى توفرها كل منها :-

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المصرية (دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

١- المراجعة Auditing

أ - تهـدف مراجعة القوائم المالية الى تمكين المراجع من إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى كل جوانبها الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

ب- يحصـل المراجع على أدلة إثبات مراجعة كافية وملائمة تساعده فى التوصل الى الإستنتاجات التى تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية .

جـ- يدعم رأى المراجع من مصداقية القوائم المالية عن طريق إعطائه درجة عالية (وليست مطلقة) من التأكيد ، ولا يمكن الوصول الى التأكيد التام لعدة أسباب أبرزها الحاجة الى الحكم الشخصى بالإضافة الى إستخدام أساليب المـراجعة الإختـبارية فضـلا عن المحددات والقيود المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية .

ء - يعطى المراجع فى تقريره تأكيد إيجابى بأن المعلومات تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ، ويتم التعبير عن ذلك بتأكيد معقول .

٢- الفحص المحدود Limited Review

أ - يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية الى تمكين المراجع (فى ضوء الإجراءات التى لا توفر كل الأدلة التى قد تكون مطلوبة فى أعمال المراجعة) مـن الـتقرير بأنه لم ينم الى علم المراجع أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجـراؤها عـلى القوائم المالية ، والغرض نفسه ينطبق على الفحص المحدود للبيانات والمعلومات المعدة طبقا لأسس مناسبة .

ب- تقتصـــر أعمال الفحص المحدود على الإستفسار من مسئولى المنشأة وتطـــبيق الإجــراءات التحليلية والتى تصمم لفحص مدى الثقة فى تأكيد من طرف معين ليستخدم بمعرفة طرف أخر .

جـــ- على الرغم من محاولة المراجع أن يكون على دراية بالأمور الهامة إلا أن إجــراءات الفحص المحدود تجعل الوصول الى هذا الهدف أقل حدوثا بالمقارنـــة فى المــراجعة ، ولذلك فإن درجة التأكيد الممنوحة تكون أقل فى الفحص المحدود عنها فى تقرير المراجعة .

ء - يعــطى المراجع فى مهام الفحص المحدود درجة تأكيد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى .

٣- الإجراءات المتفق عليها Agreed Upon Procedures

أ - فى مهمـــة تـــنفيذ الإجــراءات المتفق عليها يعين المراجع لتنفيذ تلك الإجــراءات الــتى لهـــا طـــبيعة إجراءات المراجعة ، والتى أقرتها المنشأة والمـــراجع وأى طـــرف ثـــالث يتم التقرير له عن الحقائق المكتشفة ، وعلى الموجـــه لهـــم الـــتقرير تكويـــن إستنتاجاتهم من تقرير الحقائق المكتشفة من المـــراجع، فهـــذا التقرير يكون إستخدامه مقيداً وقاصرا على الأطراف التى أقـــرت تلك الإجراءات المتفق عليها حيث أن الأخرين والذين على غير علم بأسباب تلك الإجراءات قد لا يتفهموا النتائج .

ب- يقـــوم المراجع بالنسبة لمهام الإجراءات المتفق عليها بإصدار تقرير بالحقـــائق المكتشفة من الإجراءات ، ولا يعطى أى تأكيد وبدلا من ذلك يقوم

مستخدموا التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج التى تضمنها تقرير المراجع ويقومون بالتوصل الى إستنتاجاتهم الخاصة .

٤- إعداد معلومات مالية Compilation

أ - فى مهمة إعداد معلومات مالية يقوم المحاسب المسئول بإستخدام خبرته المحاسبية على عكس الخبرة من المراجعة وذلك لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية ، وهى تتكون عادة من تقليص البيانات التفصيلية الى شكل سهل ومفهوم دون إختبار التأكيدات فى هذه المعلومات ، ولا تسمح الإجراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء رأى على المعلومات المالية ، إلا أن مستخدمى المعلومات المالية يحصلون على بعض الفوائد من إستخدام المحاسب لخبرته وعنايته المهنية فى إعداد المعلومات المالية .

ب- على الرغم من أن مستخدمى المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفوائد من أعمال المحاسب عند ارتباطه بمهام إعداد المعلومات الا أنه لا يوجد أية تأكيد يعبر عنه التقرير (ويستخدم مصطلح المحاسب بدلا من المراجع عند أداء تلك الخدمة) .

١/٤/٢ علاقة المراجعة بخدمات إبداء الرأى والتأكيد

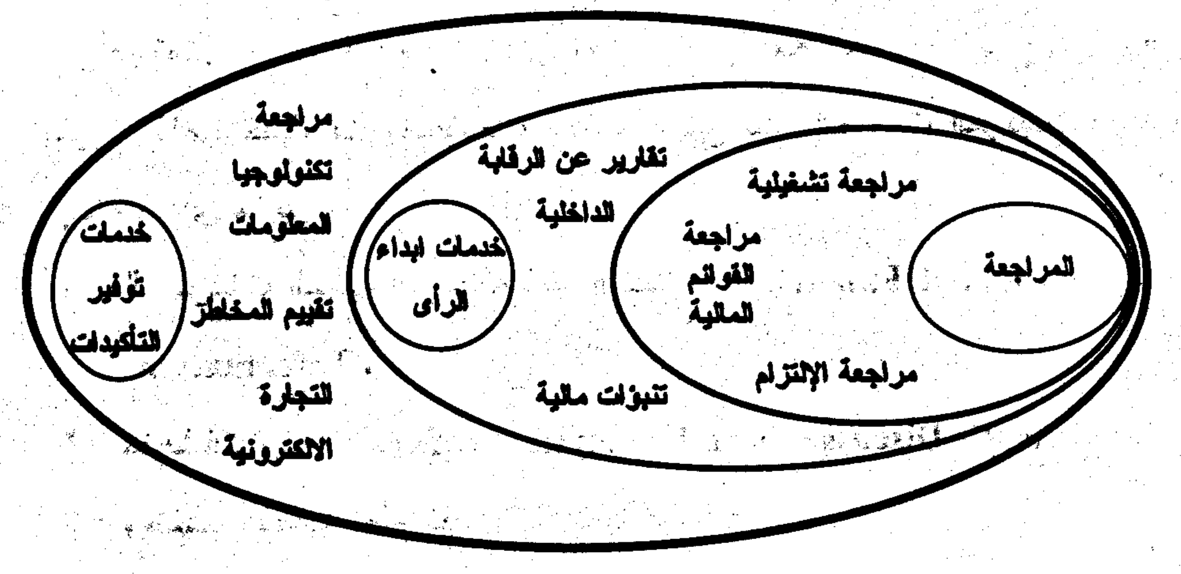
Auditing , Attestation and Assurance Services

على الرغم من أن الطلب التقليدى على خدمات المراجعة قد نشأ من العلاقات التعاقدية Contractual Relationship بين المساهمين والمديرين ، إلا أن التغيرات الحديثة فى بيئة الأعمال قد أدت الى الطلب المتزايد على المراجعين لكى يوفرون خدمات أخرى بخلاف المراجعة التقليدية للقوائم المالية .

يوضح الشكل رقم (١/٦) العلاقة بين خدمات المراجعة وخدمات إبداء الرأى والتأكيد ، حيث يتضح أن خدمات المراجعة تعتبر مجموعة فرعية من خدمات إبداء الرأى والتى بدورها تعد مجموعة فرعية من خدمات التأكيدات .

شكل رقم (١/٦)

العلاقة بين المراجعة وخدمات ابداء الرأى والتأكيدات



تعريف المراجعة سالف البيان وضع متعمدا بشكل يتسع ليضم خلاله كافة أنواع عمليات المراجعة ، وغنى عن القول فإن إصطلاح إبداء الرأى Attestation عادة ما يستخدم ليضيف نفس أنشطة المراجعة – فهما غالبا ما يتم إستخدامها بشكل مترادف فى أدبيات المراجعة على إعتبار أنهما يشتملان على تقييم أدلة الإثبات الموثوق فيها للتأكيد على درجة التطابق بين تأكيد معين ومعايير قابلة للقياس بالإضافة الى إصدار تقرير يشير الى درجة هذا التطابق.

ويمكن تعريف خدمة إبداء الرأى Attestation بأنها تحدث عندما يرتبط الممارس بإصدار تبليغ كتابى يعبر فيه عن نتيجة بشأن إمكانية الإعتماد على تأكيد كتابى يعتبر من مسئولية طرف أخر .

وإذا كـانت عمـلية مراجعة القوائم المالية عادة ما يتم تأديتها فى ضوء معايير المراجعة التى يشار اليها بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS ، إلا أن تـلك المعايير من الصعوبة الإعتماد عليها عند أداء خدمات معيـنة بخـلاف عملية المراجعة ، بإعتبار أن تلك الخدمات تحظرها معايير المـراجعة ، ومـن ثم فقد أصدرت المهنة مجموعة منفصلة من معايير إبداء الرأى تعتبر أوسع فى النطاق من معايير المراجعة كما أنها تسمح للمراجعين من الوفاء بإحتياجات المجتمع ، وكأمثلة على تلك الخدمات المرتبطة بمعايير إبداء الرأى ما يلى :-

١- المعلومات المالية الموجهة نحو المستقبل Future-Oriented Financial Information .

٢- مناقشات وتحليلات الإدارة Management's Discussions and Analysis

٣- وصف وفعالية نظم الرقابة الداخلية .

٤- الإلتزام بالمسئوليات القانونية والتنظيمية والتعاقدية .

تختص خدمات المراجعة وإبداء الرأى بصفة رئيسية بإمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والمصداقية المضافة عن طريق مراجع حيادى ومؤهل.

وقـد توسـعت المهـنة فى تأدية خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، وإبداء الرأى يشار اليها بخدمات التأكيد Assurance Services فى ضوء ما قررته أحد الـلجان المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى – وهى لجنة خاصة تركز على خدمات التأكيدات وقد أشير اليها بلجنة اليوت Special Committee on Assurance Services (Elliott Committee) ، وقـد عرفت تلك اللجنة تلك الخدمـات بأنهـا عـبارة عـن خدمات يوفرها مهنى حيادى Independent Professional بهدف تحسين جودة المعلومات أو بيئتها لمستخدمى القرار .

لاشك أن التوسع فى أنشطة المراجعين نحو خدمات التأكيد تتيح لهم إعداد تقاريــر تقــوم ليس فقط على إمكانية الإعتماد أو مصداقية المعلومات ، وإنما أيضـا تبـنى عـلى ملائمة Relevance تلك المعلومات وتوفيرها فى الوقت المناسب Timeliness ، وفيما يلى أمثلة على خدمات التأكيد :-

١- تقييم المخاطر Risk Assessment

حيث توفر تأكيد على أن جوانب مخاطر الأعمال بالمنشأة تعتبر شاملة ، بالإضافة الى التأكيد على تقييم ما إذا كان للمنشأة نظم ملائمة تسمح بإدارة تلك المخاطر .

٢- إمكانية الإعتماد على نظم المعلومات Information System Reliability

وهى تؤكـد على أن نظم المعلومات الداخلية للمنشأة توفر معلومات قابلة للإعتماد عليها لأغراض إتخاذ القرارات التشغيلية والمالية .

٣- التجارة الإلكترونية Electronic Commerce

وهى تؤكـد عـلى أن النظم والأدوات المستخدمة فى التجارة الإلكترونية توفر بيانات ملائمة تدل على النزاهة والأمن والسرية والمصداقية .

٤- قياس أداء العناية الصحية Health Care Performance Measurement

وهى توفـر خدمات تؤكد على فعالية خدمات العناية الصحية التى تقدمها المستشفيات والعيادات والأطباء .

ويوضح الشكل رقم (١/٧) العلاقة بين خدمات المراجعة وإبداء الرأى والـتأكيدات ، ويلاحظ أن التعريفات التى تضمنها ذلك الجدول تتراوح ما بين

الأكــثر تحديدا بالنسبة لخدمات المراجعة الى الأكثر عمومية بالنسبة لخدمات التأكيدات .

شكل رقم (١/٧)

العلاقة بين خدمات المراجعة وإبداء الرأى والتأكيدات

الخدمة	طبيعة المعلومات التى يتضمنها التقرير	تعريف الخدمة
المراجعة Auditing	إمكانية الإعتماد . المصداقية .	تقرير مكتوب عن فحص القوائم المالية لعميل معين .
إبداء الرأى Attestation	إمكانية الإعتماد . المصداقية .	التعبير عن نتيجة بخصوص امكانية الإعتماد على تأكيد مكتوب من طرف أخر .
التأكيد Assurance	إمكانية الإعتماد . المصداقية . الملائمة . التوقيت الملائم .	خدمات مهنية تهدف الى تحسين جودة المعلومات أو البيئة المحيطة بها لمستخدمى القرار .

٥/١ أنواع المراجعين Types of Auditors

هناك عديد من الأنواع المختلفة للمراجعين ، ومع ذلك يمكن تبويب هؤلاء المراجعين الى أربعة مجموعات هى مراجعين خارجيين ، مراجعين داخليين ، مراجعين حكوميين بالإضافة الى مراجعين قضائيين ، كل نوع من المراجعين سوف تتم مناقشته بإيجاز ، ويمكن القول بأن المتطلب الهام لكل نوع من أنواع المراجعين هو الإستقلال أو الحياد عن المنشأة محل المراجعة .

١- المراجعون الحياديون Independent Auditors

يعــرف المراجع الحيادى أيضا بمصطلح المراجع الخارجى External Auditor وهــو محاسب قانونى مؤهل Certified Public Accountant يقوم بمــزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكتبة لحسابه الخاص ، ويقوم بتأدية خدمــات المــراجعة بالإضــافة الى خدمــات أخرى لعملائه (الإستشارات الضريبية وخدمات الإستشارات الإدارية) .

ولاشــك أن رأى المراجع الخارجى عن القوائم المالية يجعل تلك القوائم الماليــة أكــثر موثوقية ومصداقية لمستخدميها سواء المستثمرين أو البنوك أو الجهــات الحكومية أو الجمهور العام ، وعلى الرغم من أن المحاسب القانونى يمكــن أن يؤدى عمليات مراجعة الإلتزام أو المراجعة التشغيلية إلا أن الدور الرئيسى له يتمثل فى أداء عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية .

ولــكى يصــبح المحاســب قانونيا مرخصا يتعين عليه إستيفاء عديد من المتطلــبات التعليمية على سبيل المثال الحصول على درجة جامعية معينة فى المحاســبة ، وقد يتطلب الأمر إستغراق أكثر من ١٥٠ ساعة تعليمية فى هذا الشأن بالإضافة الى إجتياز إمتحان موجه لإختبار درجة معرفته وتأهيله ، وقد يــتم تحديــد متطلبات أخرى للحفاظ علي ترخيص المزاولة كان يشارك فى برامج تعليم مستمرة ، وبعد الحصول على الترخيص المهنى يصبح المحاسب مهنيا إذا زاول المهنة لحسابه الخاص .

وتتمــثل مسئوليات المراجع المهنى عند قيامه بالمراجعة المالية أن يقوم بمــراجعة القوائــم المالية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وأن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لتكوين رأى عن عدالة تلك القوائم فى عرض

المركــز المـــالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، ويعتبر إعداد تلك القوائـــم هى مســئولية إدارة العميل التى يتعين عليها القيام بتسجيل وتلخيص وتـــبويب المعـــاملات وإجراء عمليات التخصيص الإقتصادى ، أما مسئولية المـــراجع فتتمثل فى التقرير عما إذا كان عرض تلك القوائم قد تم بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويجـــب على المراجع أن يقدم تقريرا بالمراجعة يتضمن نتائج المراجعة الماليـــة الى المســـتخدمين المعينين - يعبر فيه عن رأيه فى القوائم المالية ، ويجب أن يصف تقرير المراجعة ما الذى قام بأدائه وما وجده وإكتشفه . وفيما يلى أبرز ما يتضمنه التقرير عند أداء المراجع مهمته :-

١- أن القوائـــم الماليـــة هى مسئولية إدارة المنشأة ، بينما تتمثل مسئوليته فى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .
٢- وصـــف نطاق المراجعة بتحديد أنها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة وفى ضوء القوانين واللوائح السارية .
٣- أن عمـــلية المراجعة قد خططت وتنفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .
٤- أن الفحـــص قـــد تـــم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية .
٥- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .
٦- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة فى إعداد تلك القوائم .
٧- تقييم عرض القوائم ككل .

٨- حصـــول المراجع على البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المراجعة ، والتقرير بأن أعمال المراجعة التى قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأى عن القوائم المالية .

٩- إيـــداء الرأى بأن القوائم المالية تعبر بوضوح فى كافة جوانبها الهامة عن المركــز المـــالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

١٠- رأى المـــراجع عـــن مدى تمشى القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .

٢- المراجعون الداخليون Internal Auditors

عـــادة مـــا يتم تعيين المراجعين الداخليين فى المنشآت ولا سيما الكبيرة الحجم بهدف القيام بأعمال المراجعة الداخلية داخل المنشأة ، وقد يكون للمنشأة قســـم مراجعة داخلية صغيرا أو كبيرا . فعلى سبيل المثال فإن شركة جنرال موتـــورز تقـــوم بتشـــغيل أكثر من ٤٠٠ مراجعا داخليا بها ، وقد تزايد عدد أعضـــاء قســـم المراجعة الداخلية فى العقد الأخير حيث يتم إستخدامهم ضمن هيكـــل الـــرقابة الداخلية ، وتبعا لذلك فهم يقومون بشكل رئيسى بتحديد ما إذا كـــانت السياسات والإجراءات التنظيمية المقررة يتم إتباعها أم لا ، بالإضافة الى حمايـــة أصول المنشأة فضلا عن إختبار وتقييم فعالية وكفاءة الإجراءات التشغيلية وتحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المتولدة داخل المنشأة ، مـــن هـــنا يمكن القول بأن المراجعين الداخليين يؤدون بصفة رئيسية عمليات مـــراجعة الإلـــتزام بالإضافة الى عمليات المراجعة التشغيلية بجانب عمليات المراجعة المالية .

ويســاعد أعضاء قسم المراجعة الداخلية المراجعين الخارجيين فى إتمام أعمال مراجعة القوائم المالية مما يترتب عليه تخفيض وقت وأتعاب المراجعة الماليــة الحيادية ، كما يقومون بأداء عمليات مراجعة فى ضوء تكليف الإدارة إلا أنه يجب ألا يوجد إرتباط تشغيلى للمراجعين الداخليين يرتبط بأداء الأنشطة محــل مراجعتهم ، ورغم أن هؤلاء المراجعين يعملون كموظفين فى التنظيم محل المراجعة ومن ثم فقد ينقصهم مظهر الإستقلال الذى يتمتع به المراجعون الخــارجيون ، إلا أن العــامل الحاســم فى إستقلال مراجعتهم يتمثل فى عدم تأثرهم بالأطراف المسئولة عن التأكيد الذين يعدون تقريرهم عنه ، وغالبا ما يــتم توفير إستقلال وظيف المراجعة الداخلية عن طريق توفير الإستقلال لتلك الوظيفــة ، للدرجة التى قد يعين منها رئيس قسم المراجعة الداخلية فى مركز نــائب رئيس مجلس الإدارة بحيث يعطى تقريره مباشرة الى لجنة من أعضاء مجلس الإدارة .

وقــد يحصــل المراجعون الداخليون على ترخيص من مجمع المراجعين الداخــليين **Institute of Internal Auditors (IIA)** ، ويطــلق عليهم عندئذ مراجعين داخليين مؤهلين **Certified Internal Auditors** ، حيث يقوم مجمع المراجعين الداخليين بإدارة برنامج لتأهيل المراجعين الداخليين ، وبموجب ذلك يتعين أن يجتاز هؤلاء المراجعين إمتحان يتكون من أربعة أقسام بالإضافة الى حصولهم على سنتين خبرة بأعمال المراجعة ، وللحفاظ على الترخيص يتعين عليهم الحصول على برنامج تعليم مستمر لذلك الغرض ، وبصفة عامة يتكون مجمــع المراجعين الداخليين فى عام ١٩٩٣ من حوالى ٥٣٠٠٠ عضوا من بينهم ١٤٠٠٠ مراجع داخلى معتمد .

٣- المراجعون الحكوميون Governmental Auditors

عـــادة ما يعمل المراجعون الحكوميون فى الوحدات والهيئات الحكومية ، حيث قد يقومون بأداء المراجعة المالية أو التشغيلية أو مراجعة الإلتزام ، على ســبيل المثال يقوم المراجعون الحكوميون (كالفاحص الضريبى) من التحقق من الإقرارات الضريبية لتحديد مدى تمشيه مع قوانين الضرائب .

وعـــادة مـــا تقوم أجهزة الرقابة الحكومية مثل مكتب المحاسبة العام فى الولايات المتحدة الأمريكية بمراجعة الأداء المالى والإدارى للهيئات والوحدات الحكوميـــة ، حيـــث يهدف الى التحقق من التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات ، بالإضافة الى تقييم فعالية وكفاءة برامج الوحدات الحكومية .

٤- المراجعون القضائيون Forensic Auditors

تقوم الشركات أو الجهات الحكومية أو مكاتب المحاسبة العامة ، ومكاتب خدمـــات الإستشارات والفحص بتعيين مراجعين قضائيين ، حيث يتم تدريبهم عـــلى إكتشاف والتحرى عن ومنع حدوث الغش **Fraud** أو جريمة الموظفين الكـــبار **White Collar Crime** . وفيما يلى عديد من المواقف المختلفة التى يتعامل معها هؤلاء المراجعين القضائيين :-

- تحـــليل العمليات المالية التى تتضمن تحويل غير مرخص للنقدية بين الشركات .
- إعـــادة بـــناء سجلات محاسبية غير كاملة لتسوية مطالبة تأمينية عند تقييم المخزون .

- التحرى عن الإختلاس وتوثيق وإجراءات المفاوضات المرتبطة بالتسويات التأمينية .

ويقدم معهد فاحصى الغش المرخصين Association of Certified Fraud Examiners بإعداد برنامج تأهيلى للأفراد حتى يصبحوا فاحصى غش مؤهلين Certified Fraud Examiners (CFE) .

يجب أن يجتاز الشخص الذى يهتم بالحصول على لقب فاحص غش مرخص إمتحان موحد يغطى أربعة مجالات رئيسية هى :-

١- المعاملات المالية المضللة Fraudulent Financial Transactions .

٢- العناصر القانونية للغش Legal Elements of Fraud .

٣- التحرى عن الغش Fraud Investigation .

٤- علم الإجرام والأخلاقيات Criminology and Ethics .

وعادة ما يطلب من فاحصى الغش المرخصين (CFEs) إتباع دليل أخلاقيات المهنة ، كما يجب أن يقوموا بإستيفاء متطلبات تعليم مستمر معينة .

٦/١ مكاتب المحاسبة القانونية والخدمات التى تقدمها

Public Accounting Firms and Types of Services Offered

عادة ما يقوم المحاسبون والمراجعون القانونيون الحياديون بمزاولة المهنة فى مكاتب يطلق عليها بمكاتب المحاسبة العامة Public Accounting Firms or CPA Firms ويشير مصطلح المحاسبة العامة Public Accounting بصفة عامة الى المزاولة العملية لمهنة المحاسبة القانونية المعتمدة Certified Public Accounting (CPAs) .

وتـــتراوح مكاتب المحاسبة فى الحجم من مكتب يملكه فرد واحد يمارس المهنة ، الى مكاتب محاسبة ضخمة عالمية لها مئات الفروع فى جميع أنحاء العـــالم وآلاف الشـــركاء والعاملين ، وفيما بين هذين الحجمين يوجد عدد لا يحصــــى من مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة التى تستخدم أعداد متباينة من المحاسبين الممتهنين .

تقـــدم مكاتب المحاسبة العامة عدة أنواع من الخدمات والتى يمكن إجمالها فى أربعـــة أنواع من الخدمات : (١) خدمات المراجعة (والتى تتضمن كل من خدمات إبداء الرأى وخدمات توفير التأكيدات Attestation and Assurance Services) ، (٢) خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting and Bookkeeping Services، (٣) خدمـــات الضـــرائب Tax Services ، (٤) بالإضافة إلى خدمات الإستشارات الإدارية Consulting or Management Advisory Services . يوضح الشكل رقم (١/٨) خدمـــات مكـــاتب المـــراجعة الستة الكبار فى الولايات المتحدة الأمريكية مصحوبة بنسب الإيرادات التى يحققها كل نوع من تلك الخدمات .

جدول رقم (١/٨)
نسب الإيرادات التى تحققها مكاتب المحاسبة الستة الكبار
حسب كل نوع من تلك الخدمات

	المحاسبة والمراجعة	خدمات الضرائب	الإستشارات
١- آرثر اندرسون	٣٦٪	١٦٪	٥٢٪
٢- كوبرز وليبراند	٤٥٪	٢٠٪	٣٥٪
٣- ديليوت وتويتش	٤٤٪	٢٠٪	٣٦٪
٤- ارنست ويونج	٤٣٪	٢٢٪	٣٥٪
٥- كى بى ام جى	٤٥٪	١٩٪	٣٦٪
٦- برايس واترهاوس	٤٠٪	٢٤٪	٣٦٪

وفيما يلى إستعراض موجز لخدمات مكاتب المحاسبة العامة :-

١- خدمات إبداء الرأى والتأكيدات Attestation and Assurance Services

تمــثل خدمات إبداء الرأى والتأكيدات فى مكاتب المحاسبة العامة الكبيرة حوالى ٥٠% من جملة الإيرادات السنوية التى تحققها ، وتهدف خدمات إبداء الرأى الى إضفاء الثقة والمصداقية Authenticate على تأكيدات الإدارة التى تتضــمنها القوائم والمعلومات المالية التى تعتبر مسئولية طرف أخر ، ويمكن القــول بــأن هــناك ثلاثـــة أنواع من خدمات إبداء الرأى هى : (١) خدمات المراجعة Audits والتى تعتبر الموضوع الأساسى لذلك الكتاب ، (٢) خدمات الفحص Review، بالإضافة الى خدمات أداء إجراءات متفق عليها Agreed-Upon Procedure، ويعتمد مقدار الإعتماد الذى يضعه المستخدم على خدمات إبداء الرأى ويتوقف على نوع خدمات إبداء الرأى التى يقوم المكتب بإجرائها.

أ- خدمات المراجعة Audits

تعتبر المراجعة هى الخدمة الرئيسية التى تؤديها مكاتب المحاسبة العامة ، وقد يطلق على عملية المراجعة أيضا تعبير إختبار أو فحص Examination والتى تتضمن عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات التى تخدم كأساس لتكوين الرأى عــن تأكيد معين Assertion على سبيل المثال القوائم المالية التى يتم إعدادها طــبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ورغما عن أن المراجعين يؤسسون إســتنتاجاتهم عــلى أساس أدلة إثبات متعددة ، إلا أن عملية المراجعة فى حد ذاتها لم يتم تصميمها لإثبات دقة Accuracy ذلك التأكيد وانما الأحرى لإثبات معقوليــته Reasonableness . عموما توفر خدمة المراجعة أعلى مستوى من الــتأكيد Assurance عــن تــأكيد معين Assertion يمكن أن يقدمه المراجع

ويـــترتب على ذلك إعطاء تأكيد إيجابى Positive Assurance عن التأكيد أو الإيضاح فى تقرير المراجعة .

ب- عــلى الــنقيض من عملية المراجعة توفر خدمة الفحص Review Service تــأكيد محدود Limited Assurance عن تأكيد أو إيضاح معين ويتم تحديد الإستنتاج أو الرأى بصورة سلبية Negatively ، على سبيل المثال عند أداء عمـــلية الفحص يذكر المحاسب القانونى أنه لم ينم الى علمه ما يشير الى أن الــتأكيد كان غير صحيحا ، وغالبا ما يقدم المحاسب العام مثل هذا التأكيد المحـــدود Limited Assurance بالإرتـــباط بـــالقوائم المالية الدورية (الربع ســنوية) وحيـــث أن ذلك التأكيد الذى توفره عملية الفحص أكثر محدودية ، بالـــتالى فـــإن الإجراءات المرتبطة بتلك العملية هى أقل توسعا وتكلفة مقارنة بنظيرها عند أداء عملية المراجعة .

جـــ- فى حيـــن يتضـــمن تطبيق الإجراءات المتفق عليها Applying Agreed-Upon Procedures وجـــود إتفاق بين طرف ثالث ومحاسب قانونى عــلى إتباع إجراءات محددة تهدف الى الحصول على دليل إثبات بشأن صحة معــلومات معيـــنة ، على سبيل المثال عندما تقوم منشأة معينة بإقتناء منشأة أخـــرى صـــناعية ، فإنها قد تتعاقد مع محاسب قانوني على تطبيق إجراءات معينة ترتبط بتقييم أصول تلك الشركة الصناعية .

٢- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting and Bookkeeping Services

كثير من منشآت الأعمال الصغيرة الحجم قد لا يكون لديها العاملين ذوى الـــتدريب أو لديهم الخلفية الجيدة لإعداد القوائم المالية ، لذلك قد تقوم مكاتب المحاســـبة العامة بأداء كل أو بعض تلك الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر

لتلك المنشآت ، وعادة ما تقوم بعض مكاتب المحاسبة الكبيرة بتخصيص قسم خاص لذلك الغرض .

وعـندما تقوم مكاتب المحاسبة بالمساعدة فى عملية إمساك الدفاتر وإعداد القوائـم المالية ، فإنها عادة ما تقوم بإعداد تقارير عن تجميع **Compilation** وإعداد تلك القوائم ، وتعرف خدمة الجمع والإعداد تلك بأنها عبارة عن خدمة تتضمن جمع ووضع بيانات يوفرها العميل فى شكل قوائم مالية . ولا تتضمن تـلك الخدمـة أى تأكيد الى مستخدم القوائم المالية من الطرف الثالث (على النقيض من خدمتى المراجعة والفحص) .

بصـفة عامة تقتصر إجراءات الجمع والإعداد **Compilation** عادة على تفهم نشاط العميل وإعداد القوائم المالية ، ثم تحديد خلوها من الأخطاء الهامة الواضحة ، وبالتالى فليس من الضرورى إبداء رأى أو تأكيد فى هذا الشأن ، ومـع هذا – كأى مهمة يقوم بها المحاسب العام تتعلق بالقوائم المالية – يكون المحاسـب مسـئولا عـن التصحيح والإفصاح عن أى إنحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وقـد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عام ١٩٧٧ لجنة شئون المحاسـبة والفحـص **Accounting and Review Services Committee** لمراقـبة وتـنظيم الخدمـات الأخـرى بخلاف المراجعة التى تقدمها مكاتب المحاسبة العامة ، وقد تم إنشاء تلك اللجنة كإستجابة للإنتقادات التى كانت تثار بخصـوص عدم الإهتمام بوضع المعايير اللازمة فى مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، وقد قامت تلك اللجنة بإصدار أربع نشرات تتضمن معايير خدمـات المحاسـبة والفحص **Statement on Standards for Accounting and Review Services (SSARS)** .

٣- الخدمات الضريبية Tax Services

تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالى الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة العامة ، وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية Tax Returns بكافـة أنواعهـا الى خدمات التخطيط والفحص الضريبى Tax Advice and Tax Planning Services والـتى قد تتضمن الخدمات الضريبية التى ترتبط بإقتراح الإندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء وإقتناء مشروع قـائم ، وتقديم النصح الى العميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب الى أقل حد ممكن Minimize the Tax Liability ، وتوجيه العمليات بحيث يمكن الإستفادة مـن بعـض المزايا الضريبية ، وتقديم النصح الى العميل بشأن بعض الأمور الضريبية التى لها صفة الدولية .

ونظرا لأهمية ذلك النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لجنة خاصة بمسئوليات وممارسات الخدمات الضريبية Committee on Responsibilities and Tax Practice ، وقـد صـدر عنها عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب العام القانونى عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات .

٤- خدمات الإستشارات الإدارية Management Advisory Services (MAS)

تطـورت الخدمات الإستشارية Consulting Services بشكل كبير منذ عام ١٩٥٠ وأصـبح الطـلب عـلى خدمات المحاسب العام فى هذا المجال فى تزايد مسـتمر ، فمن خلال عمل المحاسبة المهنية أصبح المحاسب القانونى أكثر إلماما بالـنظم المحاسبية لعملائه وبكثير من الأمور المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ،

الأمر الذى ترتب عليه وجود خبرة مهنية **Expertise** محددة لديه تمكنه من تقديم الإستشارات التى تتراوح ما بين إقتراح التحسينات على الأنظمة المحاسبية القائمة أو إنشـــاء نظـــم جديدة أو أداء مسح تسويقى لخدمة العميل ، وفى بعض الأحيان مساعدة العملاء على الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة .

وتعرف تلك الخدمات بأنها تلك الإستشارات المهنية التى تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفعالية إستخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهـــداف التنظيم ، وتتعلق تلك الخدمات بنصح الإدارة وتقديم المشورة لها فيما يتعـــلق بتحـــليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم ، والقيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية وإعـــداد التوصيات وإقتراح الخطط وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها ، وتقييم أو إعـــادة الـــنظر فى الـــتطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقـــات التـــنظيمية بالإضـــافة الى تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجديدة للعميل .

ورغما عن عدم الإتفاق على تحديد الخدمات التى يجب أن تشملها خدمات الإستشارات الإدارية ، إلا أن هناك شبه إتفاق على أنه لا يجب على المراجع أن يرتـــبط بشكل وثيق بأنشطة العميل بحيث يفقد إستقلاله فى نظر مستخدمى القوائم المالية الذين يعتمدون على تلك المعلومات المراجعة ، حيث أن طبيعة تـــلك الخدمات تجعل من المحاسب العام يلعب دور المدافع أو المؤيد لعميله ، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة منه ، خاصة وأنه سيؤدى ايضا خدمة المراجعة لنفس العميل ، حيث أدى ذلك الى تعرض مهنة المحاســـبة الى النقد فى السنوات الأخيرة نتيجة للشعور بأنه من غير الممكن تقديـــم تلك الخدمات للعملاء والمحافظة فى ذات الوقت على حيادهم – ونتيجة

لذلك أنشئت لجنة تسمى لجنة الخدمات الإستشارية الإدارية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لتوفير الدعم الفنى وإرشاد القائمين بتلك الخدمات ، وقد حددت اللجنة أيضا مجموعة من المعايير التى يتم فى ضوئها قياس وتقييم ما تقدمه مكاتب المحاسبة العامة من خدمات إستشارية .

وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لتقديم خدمات الإستشارات الإدارية بشركات المراجعة الكبيرة ، كما أن تلك الكفاءة قد تتكون من بعض المهارات المدربة فى مجالات أخرى بخلاف المحاسبة مثل تطبيقات الحاسب الإلكترونى أو الإدارة ، وحيث أن طبيعة بعض تلك الخدمات قد تكون مختلفة عن مجال المراجعة أو المحاسبة (التمويل ، المخزون والحاسبات الإلكترونية ..) ، فإن العاملين فى مجال تلك الخدمات ربما يكون إتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين فى مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بنفس مكتب المحاسبة العامة .

٧/١ متطلبات تأهيل المحاسبين القانونيين وتنظيم المهنة :

متطلبات التأهيل Requirements of Certification

حتى يتم الحصول على لقب محاسب قانونى معتمد يجب أن يتم إستيفاء عدة متطلبات أساسية ترتكز على ثلاث مجالات هى التعليم Education والخبرة Experience بالإضافة الى إجتياز إمتحان موحد Uniform Examination للحصول على لقب محاسب قانونى CPA ، بالإضافة لذلك يتطلب الأمر بعد الحصول على الترخيص الإرتباط بدورات تعليم مهنى مستمر Continuing Professional Education . [1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

التعليم Education

حيث يجب على المحاسب القانونى أن يكون حاصل - كحد أدنى - على درجـة جامعـة مـن أحد الكليات ، تتضمن تلك الدرجة غالبا عدد محدد من الساعات فى مقررات المحاسبة ، حيث يتطلب الأمر من المرشح أن يكون قد أمضـى ١٥٠ سـاعة فى الفصل الواحد أو خمسة سنوات من التعليم قبل أن يصبح محاسبا قانونيا معتمدا .

الخبرة Experience

يتطلب الأمر أن يفى المحاسب القانونى بمتطلبات معينة للخبرة ، عادة ما تكون ثلاثة سنوات من الخبرة العملية للعمل بأحد مكاتب المحاسبة العامة .

الإختبار Examination

حيث يتطلب أن يمر المرشح بإختبار موحد للمحاسبين القانونيين ، ويقوم مجمـع المحاسـبين القانونيين الأمريكى بتصميم ذلك الإمتحان الذى يتم على مدار يومين ويعقد مرتين فى السنة أثناء الأسبوع الأول من مايو أو الأسبوع الأول من نوفمبر ، وذلك الإمتحان يغطى خمس مجالات أساسية هى المراجعة وقـانون التجارة والشركات ، والمسئولية المهنية ، والمحاسبة والتقرير المالى (الضـرائب، التـنظيمات الإدارية والحكومية وتلك التى لا تهدف الى الربح بالإضافة الى المحاسبة المالية والتقرير المالى عن تنظيمات الأعمال) ، وغالبا ما يجتاز إمتحان المحاسبين القانونيين حوالى ٢٥% - ٣٥% من المرشحين .

التعليم المهنى المستمر Continuing Professional Education

بسبب التغير المستمر والكبير فى هيكل المعرفة يتطلب الأمر أن يحصل المحاسبون القانونيون المعتمدون على متوسط من ٣٠ الى ٤٠ ساعة فى السنة من التعليم المهنى المستمر .

تنظيم المهنة ومكاتب المحاسبة

Organization of the Profession and CPA Firms

قد تكون مكاتب المحاسبة العامة منشـآت فرديـة Sole Proprietorships أو شـركات تضامن Partnerships أو شركات مساهمة مهنية (PC) Corporations أو شـركات ذات مسـئولية محدودة (LLC) Limited Liability Companies أو شركات أشخاص ذات مسئولية محدودة Limited Liability Partnerships .

أيـا كـان الشـكل القانونى لمكتب المحاسبة فانه عادة ما يتكون من هيكل هـرمى يتضمن الشركاء Partners (أو المساهمين) ، المديرين Managers أو المشرفين Supervisors أو المراجعين المسئولين In-Charge Auditors (أحيانا يطلق عليهم المراجعين الرئيسيين Seniors) بالإضافة الى المراجعين التنفيذيين Staff Auditors ، وعلى الرغم من أن أتعاب تلك الوظائف قد تتباين من مكتب الى أخـر الا أن الهيكـل عادة ما يمثل كافة مكاتب المحاسبة العامة . يوضح الشكل رقم (١/٩) وصـف لمهـام المراجعين فى مكاتب المحاسبة العامة ، وغالبا ما يعمل خريج المحاسبة كمراجع تنفيذى لمدة سنة أو سنتين قبل الترقى، ويمكن أن يصل الى درجة الشريك خلال فترة من ١٠ سنوات الى ١٢ عاما ، وغالبا تتراوح المرتبات من ٣٠١٢٥ دولار بالنسبة للعضو الأقل من سنة ، أما

العضـــو مـــن سنة الى ثلاثة سنوات فتبلغ مرتباتهم حوالى ٣٨٦٢٥ دولار فى السنة، أما مرتبات المديرين فتبلغ ٦٢٧٥٠ دولار سنويا ، فى حين تبلغ مرتبات الشركاء فى أول سنة حوالى ١٣٠٠٠٠ دولار .

ويبـــلغ عـــدد مكاتب المحاسبة العامة فى الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩٦ حـــوالى ٤٧٠٠٠ مكتب تتراوح فى حجمها ما بين مكتب من شخص واحد الى مكتب يضم حوالى ٢٤٠٠٠٠ شريك .

شكل رقم (١/٩)

وظائف ومهام المراجعة فى أحد مكاتب المحاسبة العامة

شريك المراجعة Audit Partner

يختص شركاء المراجعة بالجودة العامة لكل عملية مراجعة ، ويقوم شريك المراجعة بالتوقيع على تقرير المراجعة ، وقبول المسئولية الكاملة لكل عملية مراجعة ، ويرتبط هؤلاء الشركاء بصفة عامة بالحفاظ على العلاقات مع العملاء وتخطيط عمليات المراجعة وتقييم نتائج عملية المراجعة . ويتحمل شركاء المراجعة المسئولية الكاملة عن حل الأمور والمشاكل الفنية مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو إجراءات المراجعة التى يتم تطبيقها .

مدير المراجعة Audit Managers

يقوم مدير المراجعة بإدارة الجوانب الهامة لكل عملية مراجعة ، وجدولة أعمال المراجعة التى يتم أداؤها مع موظفى العميل ، وتحديد وتقسيم العمل على أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم ومراجعة عملهم . وغالبا ما يكون مديرو المراجعة مسئولين عن الرقابة على وقت أداء الأعضاء لعملهم والإشراف على إعداد الفواتير للعملاء وتحصيلها ، كما يجب على المديرين أيضا المحافظة على إطلاع وإحاطة شركاء المراجعة بالتطويرات الهامة أثناء عملية المراجعة .

المراجع الرئيسى In-Charge (Senior) Auditor

يعمل المراجعون الرئيسيون تحت توجيه مديرو المراجعة ويقومون بمساعدتهم فى إدارة عملية المراجعة ، وهم يساهمون بوجه عام فى تخطيط عملية المراجعة وتوفير إشراف مباشر على المراجعين التنفيذيين . أيضا يقومون بفحص الأعمال المؤداه عن طريق المراجعين التنفيذيين وتلخيص نتائج عملية المراجعة لشريك المراجعة لأغراض فحصها والإطلاع عليها .

المراجع التنفيذى Staff Auditor

يقوم المراجعون التنفيذيون بأداء إجراءات مراجعة عديدة ويقومون بجمع أدلة إثبات المراجعة لإستخدامها كأساس لإعداد تقارير المراجعة ، وقد يقومون بأداء إجراءات ترتبط بمجموعة من الجوانب الخاصة بأنشطة العميل على سبيل المثال قد يقوم أحد المراجعين التنفيذيين بإختبار الأجور والمرتبات أو قيمة المخزون وما اذا كانت كافة حسابات الدائنين قد تم تسجيلها أم لا ، وقد يقوم مراجع تنفيذى أخر بإختبار إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمدفوعات النقدية بالإضافة الى إختبار الأرصدة النقدية .

ويمكن تقسيم مكاتب المحاسبة العامة الي أربعة مجموعات رئيسية(١) المكاتب الستة الكبار ، (٢) مكاتب قومية أخرى ، (٣) مكاتب إقليمية ، (٤) مكاتب محلية .

١- مكاتب المحاسبة الستة الكبار Big Six Firms

قبل عام ١٩٨٩ كان يشار الى مكاتب المراجعة الكبيرة فى الولايات المتحدة الأمريكية بتعبير الثمانية الكبار The Big Eights وبعد ذلك تقلصوا وأصبحوا ستة مكاتب محاسبة عامة كبيرة يطلق عليهم بالستة الكبار وهى مكتب ارثر اندروسون Arthur Andersen ، ومكتب ارنست ويونج Arnest & Young ، مكتب كوبرز

وليبراند Coopers & Lybrand ، مكتب ديليوت وتويتش Deliotte & Touche ، مكتب كى بى ام جى KPMG – وبيت مارويك Peat Marwick ، بالإضافة الى مكتب برايس واتر هاوس Price Water House ، كل مكتب من تلك المكاتب لديه مكتب رئيسى فى أغلب الولايات الأمريكية بالإضافة الى مكتب رئيسى فى البلاد الأجنبية .

وتقوم مكاتب المراجعة الستة الكبيرة بمراجعة أغلب الشركات الأكثر ضخامة وكثيرا من الشركات الصغيرة فى الولايات المتحدة الأمريكية وحوالى ٩٠% من الشركات المقيدة أسهمها بسوق الأوراق المالية ذات المبيعات السنوية التى تبلغ مليون دولار أو أكثر .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١/١٠) تقريبا للحجم النسبى لمكاتب المحاسبة الستة الكبار وبيان إيراداتها السنوية وعدد مكاتبها المحلية وشركاتها وأعضائها المهنيين .

شكل إيضاحى رقم (١/١٠)

حجم مكاتب المحاسبة الستة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية

	الإيرادات بالمليون دولار	مكاتب محلية بالولايات المتحدة	عدد الشركاء	عدد الأعضاء المهنين
ارثر اندروسون	٣٨٦٠,٢	٩١	١٥٢٩	٢٤٦٠٦
كوبرز وليبراند	١٩٠٥	١١٧	١٢٢٩	١١٣٦٩
ديليوت وتويتش	٢٥٧٠	١١٠	١٤٧٧	١١٤٥٩
أرنست ويونج	٢٩٧٤	٩١	١٨٦٤	١٤١٩٥
كى بى ام جى	٢٢٨٩	١٢٤	١٤٢٥	١٠٧٠٠
برايس واتر هاوس	١٧٧٠	١٠٦	٩٥٧	١٠٦٧١

مكاتب المحاسبة الوطنية الأخرى :

مثل مكاتب المحاسبة الستة الكبار فإن هناك مكاتب وطنية أخرى لديها أيضا مكاتب فى كثير من المدن الرئيسية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، تخدم تلك المكاتب بوجه عام عملاء أصغر مقارنة بما تخدم مكاتب المحاسبة الستة الكبار ، إلا أنها تقوم بمراجعة بضعة شركات مسجلة فى بورصة نيويورك وأمريكا . أغلب تلك المكاتب يؤدون نفس الخدمات التى يؤديها الستة الكبار كما أن لديها مكاتب دولية أيضا ، أحيانا ما يكون لتلك المكاتب مكاتب أخرى شقيقة فى بلاد أخرى لمراجعة الشركات متعددة الجنسية . يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١/١١) تقريبا للحجم النسبى لأكبر أربعة مكاتب وطنية وبيان حجم إيراداتها بالدولار وعدد مكاتبها والشركاء بها .

شكل رقم (١/١١)

حجم أكبر أربعة مكاتب محاسبة وطنية بالولايات المتحدة الأمريكية

	الإيرادات بالمليون	عدد المكاتب	عدد الشركاء
بدو سايدمان Bdo Seidman	٢٠٢,٥	٤٠	٢٣٠
كروا وشيزيك وشركاهما Grows, Chizek and Co.	٧٦	٨	٧٩
جرانت ثورنتون Grant Thoronton	٢٤٠	٤٨	٢٨٢
ماك جاليدرى وبولين Mc Gladrey & Pullen	٢٢٩,٨	٧٣	٣٨٧

المكاتب الإقليمية Regional Firms

لـلمكاتب الإقـليمية مكاتب مراجعة فى مدن عديدة داخل الولاية أو فى ولايــات مجــاورة ، وعلى الرغم من أن تلك المكاتب قد يكون لديها بضعة عمــلاء كـبيرة الحجــم فإنهــا تقدم بوجه عام خدمات المراجعة والضرائب وخدمات الإستشارات الإدارية لعملاء متوسطى وصغار الحجم .

مكاتب المحاسبة المحلية Local Firms

يكــون لــلمكاتب المحــلية أقل من خمسة وعشرين عضو مهنى ، وتلك المكــاتب عــادة مــا تكون منشأة فردية وهى تمثل حوالى ٩٥% من مكاتب المحاسبة العامة فى الولايات المتحدة الأمريكية . تخدم تلك المكاتب بوجه عام عمــلاء مراجعة أصغر حجما ويقومون أيضا بأداء خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر والضرائب أكثر من التى تقوم بأدائها المكاتب الكبيرة .

٨/١ المراجعة وممارساتها فى ظل بيئة عالمية

١/٨/١ المراجعة فى بيئة دولية Auditing in an International Environment

أثناء الأربعين سنة السابقة مدت كافة أنواع المشروعات أنشطتها وأعمالها فى البلدان الأجنبية . والآن أصبحت أغلب الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم وكــثيرا من الشركات الصغيرة مرتبطة بأنشطة وأعمال فى واحد أو أكثر من البــلدان الأجنــبية . فــبعض الشركات تقوم بالإستثمار فى شركات أجنبية ، والــبعض الآخر يقيمون شركات صناعية أجنبية ، وأحيانا ما تقوم الشركات بالشراء أو البيع فقط فى أسواق أجنبية للحصول على تمويل فى سوق أجنبى .

غالبا ما تبحث الشركات المرتبطة بالمشروعات الأجنبية عن خدمات المراجعين فى البلد الأجنبى لمراجعة قوائمها المالية والتقرير عنها ، وحيث أن القوائم المالية لكثير من الشركات المحلية بالولايات المتحدة الأمريكية تتضمن أنشطة وأعمال أجنبية ، من ثم فإن المراجعين يجب أن يكونوا على معرفة وعلم بتطبيقات وممارسات المحاسبة والمراجعة حول العالم .

وتلك الممارسات المحاسبية حول العالم لا تعتبر موحدة ، حيث أن أهداف المحاسبة تتعدد وتتباين ، ولذلك فإن إختيار مجموعة موحدة من المعايير موحدة من المعايير المحاسبية قد لا يحدث فى المستقبل الحالى . مع ذلك فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee، والإتحاد الدولى للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) ، بالإضافة الى المنظمة الدولية لمديرى الأوراق المالية تعمل حاليا فى تطوير معايير متجانسة للمحاسبة والمراجعة والتى يمكن أن تفى بإحتياجات أسواق رأس المال العالمية ومجتمع الأعمال الدولى .

لاشك أن المحاسبة المالية والتقرير المالى تتباين فى كل دولة إعتماد على مرحلة تطوير البلاد وثقافتها ونوع الحكومة التى تديرها وهيكل أعمالها ومدى إستخدام المعلومات المحاسبية .

ويجب أن يعترف المراجعون بتلك الإختلافات الجوهرية الموجودة فيما بين الممارسات المحاسبية فى البلاد المختلفة (على سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية والبلاد الإشتراكية أو البلاد النامية الأخرى) .

وأحيانا ما تقوم الشركات متعددة الجنسية بإعداد مجموعتين من القوائم المالية ، أحدهما تتوافق مع متطلبات البلد الوطنى والأخرى تتفق مع متطلبات البلد الأجنبى التى تعمل فيها ، على سبيل المثال فإن شركة بايونير الإلكترونية

تعتـــبر أحدى الشركات اليابانية المقيدة في بورصة نيويورك التى تقوم بإعداد مجموعة من القوائم المالية لقراءها فى اليابان باللغة اليابانية إعتمادا على إتباع مـــبادئ المحاســـبة اليابانية ، كما تعد مجموعة أخرى من القوائم الأمريكية ، على النقيض من ذلك فإن مجموعة شل الهولندية الملكية تقوم بإعداد مجموعة واحـــدة فقـــط من القوائم المالية ويتم إعدادها بشكل يتوافق مع الممارسات أو التطبيقات المحاسبية البريطانية العظمى والولايات المتحدة وهولندا .

٢/٨/١ تطبيقات المراجعة الدولية International Auditing Practices

وجـــدت مكـــاتب المحاســـبة العامـــة فى الولايات المتحدة الأمريكية أنه للإحـــتفاظ بعملائهـــا متعددة الجنسية فإنها يتعين عليها أن تقوم بتطوير وبذل طاقتها لتوفير خدماتها حول العالم . فى بداية أعوام ١٩٠٠ بعض من مكاتب المحاسبة العامة قد قامت بتأسيس مكاتب تمثيل لها فى البلاد الأجنبية ، وكلما تـــم التوسع فى أنشطة تلك المكاتب كلما تم فتح مكاتب أخرى فى تلك البلدان الأجنبية . أثناء أعوام ١٩٧٠ بعض البلاد أرغمت تلك المكاتب على إغلاقها ، وحـــتى تكـــون قادرة على خدمة عملائها فإن تلك المكاتب قد كونت علاقات مراســـلين بيـــنها وبيـــن مكاتب المحاسبة المملوكة محليا . فى ظل علاقات المراســـلين هـــذه يظل المراجعون منفصلين ومستقلين وتبقى تنظيمات محلية ومســـتقلة ذاتيـــا ، وحيث أن المراجعين المحليين أو الأجانب فى ظل علاقة المراســـلة هـــذه على إتفاق بإتباع دليل آداب وسلوك المهنة العام وإرشادات الممارسة المهنية فإن كل منهما يكون فى إستطاعته الإعتماد على العمل الذى يؤديه الطرف الأخر .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١/١٢) الإيـرادات الدوليـة لأكبر ستة مكاتب للمحاسبة العامة .

شكل إيضاحى رقم (١/١٢)

الإيرادات الدولية لأكبر ستة مكاتب خلال عام ١٩٩٤

المكتب	الإيرادات العالمية بالمليون دولار	الإيرادات فى الولايات المتحدة الأمريكية بالبليون دولار
ارثر اندروسون	٦,٧ دولار	٣,٣ دولار
كوبرز وليبراند	٥,٥ دولار	١,٨ دولار
ديليوت وتويتش	٥,٢ دولار	٢,٢ دولار
أرنست ويونج	٦ دولار	٢,٥ دولار
كى بى ام جى	٦,١ دولار	١,٩ دولار
برايس واتر هاوس	٣,٩ دولار	١,٦ دولار

كثيرا من مكاتب المحاسبة العامة الصغيرة تقوم بإقامة علاقات مع مكاتب المحاسـبة العامـة الأجنـبية أو تشترك معها فى إتحاد ، وتقوم تلك المكاتب المـتحدة بإسـتدعاء بعضها لأداء الخدمات للعملاء عن طريق إتباع المعايير المتفق عليها فى أداء العمل الذى يؤديه كل منهما للآخر .

فى معظم البلاد يفرق القانون ويميز ما بين نوعين رئيسيين من المحاسبين هـؤلاء الذين تم تأهيلهم عن طريق عملية معينة وهؤلاء الذين لم يتم تأهيلهم ، فعـلى سـبيل المـثال فى الولايات المتحدة الأمريكية يقوم المحاسبون الذين تم تأهيـلهم وإعـتمادهم فقط بمراجعة القوائم المالية . أما المحاسبين الذين لم يتم تأهيـلهم فإنهم يوفرون خدمات أخرى على سبيل المثال إعداد الإقرار الضريبى

أو خدمات إمساك الدفاتر . يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١/١٣) تحديـــــدا للمتطلبات الخاصة بمعادلة المحاسب القانونى المعتمد فى عدة بلدان مختارة .

شكل رقم (١/١٣)

موازنة بين المحاسبين القانونيين فى البلاد المختلفة

المملكة المتحدة : محاسب قانونى Chartered Accountant (CA)

يعتبر التعليم بالكلية ليس متطلبا أساسيا ، مع ذلك فبعد إتمام الدراسة بالكلية يوقع المرشح عادة عقد بثلاثة سنوات مع محاسب قانونى أخر للمساهمة فى برنامج للإمتهان والتدريب Apprenticechip Program يؤدى الى التأهيل كمحاسب قانونى ، ويجب أن يجتاز المرشحون إمتحان أساسى الا انه قد يمكن التخلى عنه تأسيسا على مستواهم التعليمى ، ويتم إعطاء المرشحين أجازة لمدة ١٠ أسابيع من العمل كل سنة للإعداد لإمتحانين مهنيين ، بعد إجتياز كافة تلك الإمتحانات يتم الإعتراف بالمرشحين كمحاسبين قانونيين أعضاء Associate Chartered Accountants ، وبعد مرور خمسة سنوات من الخبرة فى المهنة أو عشرة أعوام فى ظل ممارسة أخرى عامة فإن العضو يصبح زميل Fellow ، تقريبا ٤٥٪ من المحاسبين القانونيين يعملون بالمزاولة العامة .

فرنسا : خبير Expert Comptable

يقوم المرشحون بإتمام إمتحان مبدئى لتحديد مدى ملائمتهم فى الحصول على تعليم فنى إضافى ، ويجب أن يجتازوا إمتحان ثانى يغطى المحاسبة والإقتصاد والقانون بعد الخدمة بثلاثة سنوات كإمتحان أو تدريب أو امتهان Apprentice لدى محاسب خبير أو كموظف فى وزارة الإقتصاد ، يأخذ المرشحون إمتحان ثالث والذى يغطى المراجعة والإدارة المالية وقانون الشركات وأحد الموضوعات الأربعة التالية : القانون ، تشغيل البيانات والأسواق العامة والإقتصاد الدولى أو التنظيم والرقابة الإدارية . وبعد إجتياز الإمتحان الثالث فإن المرشحين يمكن أن يعملون ويزاولون على أساس مهنى .

اليابان – كونين كايكيشى Konin Kaikeishi

يجب على المرشحين أن يكون لديهم درجة جامعية أو يجتازون إمتحان موحد يتكون من الرياضيات وعلى أن يكون الإمتحان تحريريا ، يعتمد الإمتحان الثاني على تقييم الخبرة على إمساك الدفاتر والقوائم المالية والمحاسبة والإدارة والإقتصاد والقانون التجارى اليابانى ، وبشكل غير مماثل لبعض الولايات الأمريكية التى تسمح للمرشحين بإجتياز جزء من الإمتحان ، فإنه فى اليابان يتطلب الأمر أن يتم إجتياز المرشحين لكامل الإمتحان فى مرة واحدة . بعد إتمام الإمتحان الثانى فإن المرشحين يسمح لهم بالعمل كمراجع تحت التمرين فى مكتب للمحاسبة العامة . بعد ثلاثة سنوات فإن المحاسب الممتهن يجب أن يجتاز إختبار فى المراجعة والتحليل المالى والنظم والضرائب والإمتحان له شق تحريرى وآخر شفوى .

مصر : محاسب قانونى

يجب أن يكون المرشح حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من أحد الجامعات (أو شعبة ادارة بشرط الحصول على دبلوم فى الضرائب) ، ومقيد اسمه فى جدول المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية بشرط أن يتفرغ فى العمل المهنى بأحد مكاتب المحاسبة القانونية لمدة ثلاثة سنوات ، وبعد إتمام تلك السنوات الثلاثة ينقل المرشح الى سجل المحاسبين والمراجعين بشرط أن يكون قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية ودون إنقطاع طوال مدة الثلاثة سنوات . على أنه يحسب من مدة التمرين العملى كل زمان قضاه المرشح فى عديد من الوظائف المناظرة المحددة بالقانون أو المقررة عن طريق وزير المالية .

ولم يتطلب القانون المصرى أداء أى إمتحان للحصول على ترخيص مزاولة المهنة سواء للقيد فى سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين أو للنقل فى جدول المحاسبين والمراجعين المزاولين ، كما لم يتضمن أيضا أى متطلبات لحفاظ المراجعين القانونيين على كفاءتهم بالحصول على أى شكل من أشكال التعليم المستمر .

٩/١ إطار عام نظرية المراجعة The Structure of Audit Theory

تساعد نظرية المراجعة على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المراجع الواجب إتخاذها عند أداء عملية المراجعة ، وتتكون نظرية المراجعة من خمسة مكونات أساسية تؤثر فى بعضها البعض هى [1] : (١) فروض المراجعة ، (٢) مفاهيم المراجعة ، (٣) معايير المراجعة ، (٤) أهداف المراجعة ، (٥) إجراءات المراجعة .

١- فروض المراجعة Auditing Postulates

تعرف الفروض عموما بأنها عبارة عن المعتقدات التى تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملى ، وتستخدم فى حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك الى وضع معين ، وتعتبر الفروض الأساسية الذى تبنى عليها المبادئ وهى تنشأ عموما من خلال البيئة الإقتصادية أو السياسية ومن طرق التفكير والعادات فى مجتمع الأعمال .

ويقصد بالفروض فى المراجعة بأنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها المبادئ والقواعد الأخرى ، وتتمثل الفروض الأساسية المرتبطة بنظرية المراجعة فى ثمانية فروض أساسية هى :-

١- ليس هناك تعارض محتمل فى المصالح بين المراجع ومعدى المعلومات المالية .

٢- يجب أن يحافظ المراجع على نزعة الشك المهنية لديه طالما لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدى المعلومات المالية .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة في ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

٣- يتصرف المراجع كمراجع فقط .

٤- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .

٥- قابلية التحقق من المزاعم والتأكيدات والنتائج الإقتصادية وإمكانية مراجعتها .

٦- يعنى نظام الرقابة الداخلية الجيد إمكانية أكبر للإعتماد على المعلومات المالية .

٧- ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث فى الماضى سيحدث في المستقبل .

٨- يعنى العرض العادل والصادق ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة .

٢- مفاهيم المراجعة Auditing Concepts

تعرف المفاهيم عموما بأنها تعبر عن أفكار مجردة تخدم وظيفة معينة أو أفكار ذهنية معبرا عنها فى صورة ألفاظ متعارف عليها ومقبولة .

وتعنى المفاهيم في المراجعة بأنها تعبر عن التعميمات العقلية والذهنية العريضة أو اساس التفكير والمستنتجة من الفروض ، كما أنها تعد الأساس لتحديد المبادئ أو المعايير والإجراءات المرتبطة بالمراجعة .

هناك خمسة مفاهيم أساسية على الأقل فى المراجعة هى :-

١- السلوك الأخلاقى .

٢- الإستقلال والحياد .

٣- العناية المهنية الواجبة .

٤- أدلة الإثبات .

٥- العرض العادل .

٣- معايير المراجعة Auditing Standards

تعـبر المعايير عن الأنماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداؤه لمهمـته والـتى تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التى تدعمها ، وتمثل المعايير أهداف نوعيه أو كيفية يجب إستيفائها .

وقـد إسـتخدمت الدراسات فى مجال المراجعة عديد من الإصطلاحات للتعـبير عن معايير المراجعة ، حيث إستخدم لفظ مستوى أداء ، فى حين تم الإشـارة لـلمعايير عـلى أنها أدلة أو إرشادات ، إلا أنها تعبير معيار يوحى صراحة وضمنيا بأنه نموذج ومقياس لما يجب أن يكون عليه الشئ ، فى حين أن المسـتوى قد يعبر عن درجة معينة لما قد يصل اليه المراجع بعد أن يقوم بمراجعة أدائه على تلك المعايير ، أما مصطلح إرشاد أو أدلة فهو تعبير ضيق وأقل إتساقا من المعيار .

فالمعاييـر تمثل إذن الحد الأدنى من قواعد أو مبادئ أعضاء المهنة التى إتفقـوا عـليها ، وتخـدم كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدى ، وتتميز المعايير بأنها ثابتة نسبيا خلال الزمن .

وهـناك عشـرة معايير عامة متعارف عليها فى المراجعة يتم تبويبها الى ثلاثـة مجموعـات رئيسـية ، حيث تتضمن المجموعة الأولى المعايير العامة للمراجع والتى تشمل ثلاثة معايير هى التأهيل والحياد والعناية المهنية الواجبة، فى حيـن تتمـثل المجموعة الثانية فى معايير العمل الميدانى والتى تتكون من ثلاثـة معاييـر أساسية هى الإشراف والتخطيط المناسب ، وتقييم نظام الرقابة الداخـلية بالإضـافة الى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات ، أما المجموعة الرابعة فتتناول معايير التقرير عن نتائج المراجعة والتى تحتوى على أربعة معايير هى إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وثبات تطبيق تلك المبادئ ، والإفصاح المناسب بالإضافة الى التعبير عن الرأى .

٤- أهداف المراجعة Auditing Objectives

أهـــداف المـــراجعة تعـــبر عن الغايات المرجو تحقيقها منها ، وتمثل الهدف الأساســـى لـــلمراجعة فى التعـــبير عـــن الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية ، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع تحقيق ستة أهداف تخدم كأهداف وسيطة كما أنها ترشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة ، وهى تتطلب التحقق من الآتى :-

١- عـــرض القوائـــم المالية بصدق وعدالة والإفصاح بها **Statement Presentation (Disclosure)** .

٢- شرعية وصحة العمليات المالية **Transaction Validity Completeness**.

٣- المـــلكية (الحقـــوق والإلـــتزامات) **Ownership (Rights and Obligations)** .

٤- إستقلال الفترات المالية . **Cutoff**

٥- التقويم . **Valuation**

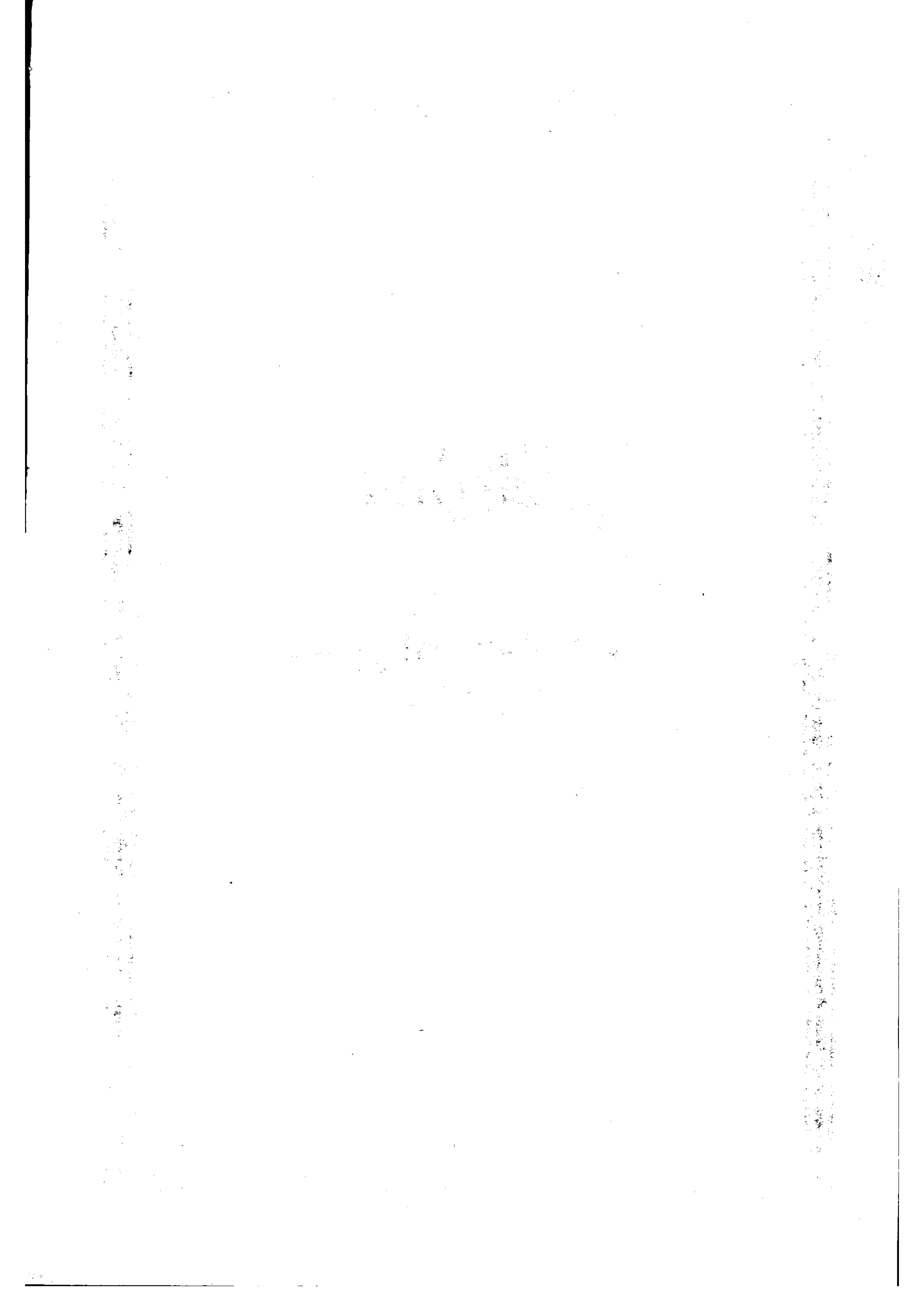
٦- الوجود . **Existence (Occurrence)**

٥- إجراءات المراجعة Auditing Procedures

تعكـــس إجـــراءات المراجعة تصرفات وممارسات محددة للمراجع يجب أن يقـــوم بأدائها لتحقيق وتنفيذ عملية المراجعة ، وهى تختلف عن معايير المراجعة فى كونهـــا ترتـــبط بالتصـــرفات والسلوك الواجب أدائه بإعتبارها تحقق أهداف المـــراجعة المحـــددة ، وعـــادة مـــا يتم تلخيص إجراءات المراجعة فى برنامج **Program** مكـــتوب تـــتحدد فيه إجراءات المراجعة اللازمة لجمع أدلة الإثبات ، ويختـــلف شـــكل ذلك البرنامج وتفاصيله بإختلاف درجة تعقيد مهمة المراجعة ، ويمكن القول بأن برنامج المراجعة يهدف الى ربط أهداف المراجعة بإجراءاتها .

الفصل الثانى

معايير المراجعة المهنية



الفصل الثانى

معايير المراجعة المهنية

Professional Auditing Standards

مقدمه :

تمثل معايير المراجعة مقاييس عامة للحكم على أداء المراجع ، ففى ضوء الإلتزام بتلك المعايير يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية الواجبة، أى أنه سار على نفس المستوى المعتاد والمتعارف عليه بين أعضاء المهنة فى ظل الظروف المتماثلة ، كما أن تلك المعايير سوف تحمى المراجع عند رفع أى دعوى قضائية ضده من قبل العميل أو الغير من الطرف الثالث ، حيث يركز دفاع المراجع فى مثل تلك الأمور على إتباعه معيار الإتفاق الواجب **Due Diligence** والذى يتمثل فى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها **(GAAS)** ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها **(GAAP)** عند أداء مهام المراجعة أو الخدمات المرتبطة .

وقد أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة على ضمان جودة أداء عملية المراجعة عن طريق إستخدام مداخل كثيرة لعل أبرزها الإلتزام بمعايير الأداء المهنية التى تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة **Minimum Quality Control of Auditing**. [١]

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

يهتم هذا الفصل بدراسة معايير المراجعة المهنية ، حيث يتم مناقشة القضايا الأساسية التى تؤثر على مهنة المحاسبة العامة والمعايير المرتبطة ، كما يتم إبراز دور التنظيمات الحكومية أو غير الحكومية المؤثرة على ممارسة مهنة المحاسبة العامة ، وإستعراض المعايير التى يجب أن يتبعها المراجعون لضمان جودة أداء خدماتهم ، بالإضافة الى تنظيم ممارسات ومزاولات مهنة المحاسبة القانونية ، ولاشك أن المهنة قد ساهمت بمجهودات واضحة من خلال تنظيمها الذاتى ومن خلال مراجعة مكاتب المراجعة لبعضها البعض **Peer Review** فضلا عن إستخدام معايير للرقابة على جودة خدمات مكاتب المراجعة .

لتحقيق أهداف ذلك الفصل سوف يتم تقسيمه على النحو التالى :-

٢/١ مهنة المحاسبة العامة ومعايير الأداء والعوامل المؤثرة فيها .

٢/٢ التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة .

٢/٣ تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القانونية .

٢/٤ معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

٢/٥ معايير خدمات إبداء الرأى .

٢/٦ معايير المراجعة الدولية .

١/٢ مهنة المحاسبة العامة ومعايير الأداء والعوامل المؤثرة فيها

تواجه مهنة المحاسبة العامة عديد من المشكلات الهامة لعل أبرزها فجوة التوقعات ، وتزايد الدعاوى القضائية والتوسع فى الخدمات التى تقدمها المهنة ، ومظاهر العولمه والإندماج . وفيما يلى مناقشة موجزة لتلك المتغيرات وتأثيرها على المهنة وأهمية المعايير المتعارف عليها .

١- فجوة التوقعات An Expectation Gap

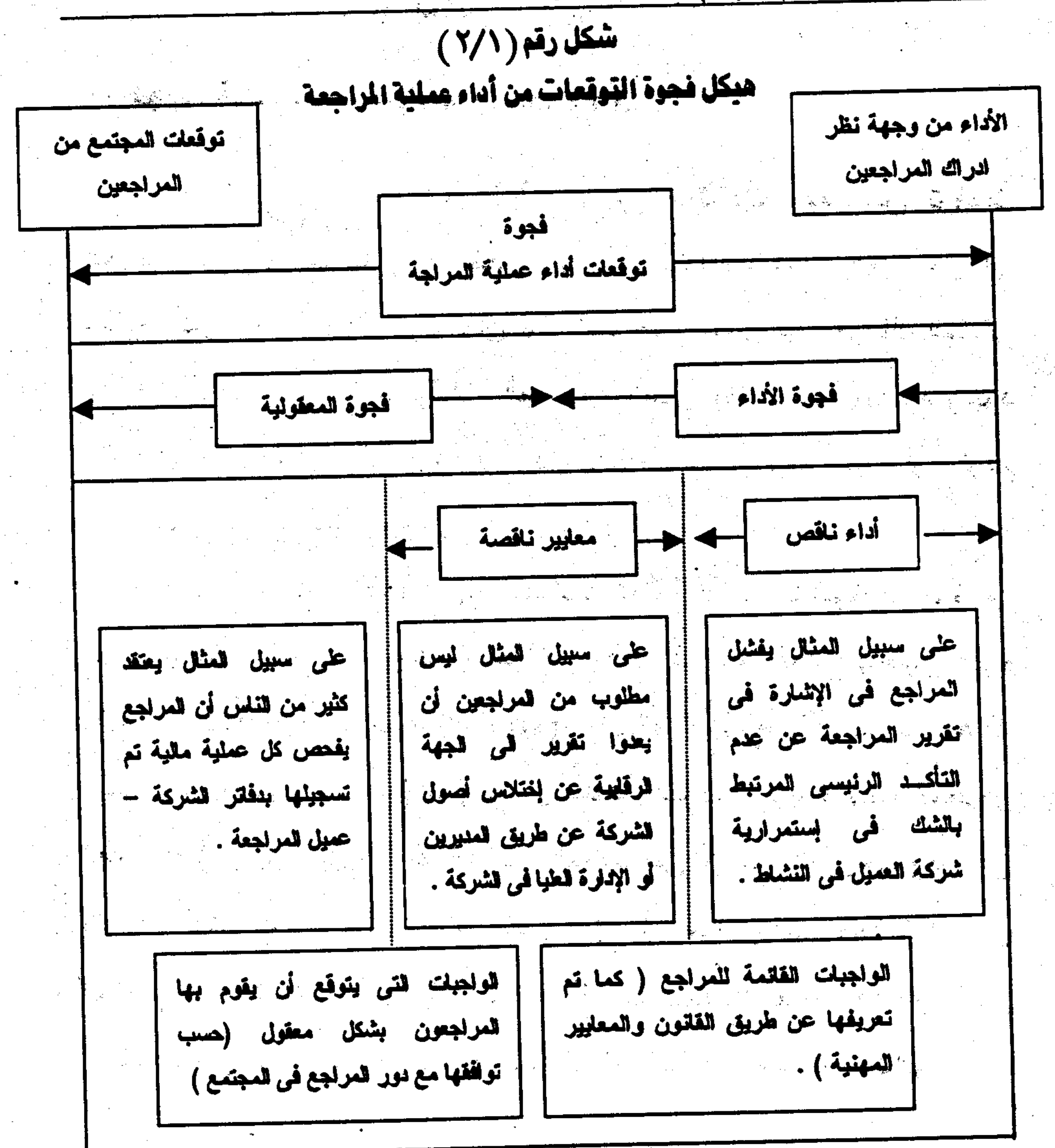
لاشك أن هناك إعتراف متزايد بوجود إختلافات فيما بين توقعات الجمهور لدور ومسئوليات المراجعين ودور ومسئوليات هؤلاء المراجعين فى معايير المراجعة المهنية ، وقد كان أول إعتراف رسمى صريح بتلك المشكلة ما تضمنه تقرير لجنة مسئوليات المراجعة والذى إهتم بمدى إمكانية وجود فجوة بين ما يتوقعه الجمهور أو إحتياجات الجمهور وما يجب أن يتوقع المراجعون تحقيقه بشكل معقول .

فى عام ١٩٨٨ إستجابت مهنة المحاسبة العامة الى فجوة التوقعات هذه عن طريق إصدار تسعة معايير للمراجعة أشير اليهم فى ذلك الوقت بمعايير فجوة التوقعات The Expectation Gap Standards ، ومع ذلك مازالت هناك شكاوى باقية تفيد عدم قيام المراجعون بالوفاء بتوقعات وإحتياجات الجمهور العام . فعلى سبيل المثال يعتقد كثير من المستخدمين أن المراجعين مسئولين عن إكتشاف كافة أنواع الغش والتحريفات ، إلا أن معايير المراجعة تذكر بأن المراجع لا يمكنه الحصول على تأكيد مطلق Absolute Assurance بأن الغش أو التحريفات الجوهرية التى قد تتضمنها القوائم المالية سوف يتم إكتشافها .

وإذا كان مصطلح فجوة التوقعات يستخدم لوصف الإختلاف فيما بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة عن الذى يفعله المراجعون وعن تصوراتهم فيما يفعلون ، فإن تلك الفجوة ليست مجرد فجوة بسيطة فيما بين مجموعتين من وجهتى النظر عن دور وأداء عملية المراجعة ، ويمكن توضيح ذلك عن طريق توضيح هيكل يحدد العناصر المختلفة لتلك الفجوة كما يبينها الشكل رقم (٢/١) .

شكل رقم (٢/١)

هيكل فجوة التوقعات من أداء عملية المراجعة



بإستقراء ما ورد بالشكل رقم (٢/١) يتضح أن مكونات فجوة التوقعات هى :-

١- فجوة المعقولية Reasonableness Gab

وتنشأ فجوة المعقولية عندما يعتقد الناس بأن هناك دور متوقع من عملية المراجعة أكثر مما هو مطبق فى الناحية العملية ، على سبيل المثال يتوقع من المراجع إكتشاف كافة أنواع الغش ، وأن هناك إعتقاد من أن المراجع يقوم بفحص كل عملية مالية أو رصيد فردى ، الا أنه فى الواقع والممارسة العملية يقوم المراجع بفحص عينات من تلك العمليات والأرصدة عند تكوين رأيه وإستنتاجه بشأن مجتمع تلك العمليات والأرصدة ، ومن الواضح أنه من غير المعقول أن يتم فحص كافة العمليات والأرصدة للشركة الكبيرة .

٢- فجوة الأداء Performance Gab

وهى فجوة بين ما الذى يمكن توقعه بشكل معقول من أداء المراجعين وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم ، ويتم تقسيم تلك الفجوة الى جزئين هما :

أ- فجوة المعايير الناقصة Deficient Standards Gab

وهى عبارة عن فجوة بين ما الذى يتوقع من المراجعين أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما الذى يطلبه القانون والمهنة من المراجعين أن يفعلوه ، لذلك فقد يتوقع المستخدم أن يقوم المرلجعون بالتقرير عن حالات دورية من إختلاس أصول الشركة عن طريق المديرين أو العاملين الرئيسيين ، فإذا لم يتطلب القانون أو المهنة ذلك سوف يوجد حتما فجوة المعايير الناقصة التى تغطى تلك الفجوة .

وتجدر الإشارة الى أن المراجع فى المملكة المتحدة عليه واجب أن يعد تقريرا عن ذلك وعن تلك الأمور الأخرى الى التنظيمات التى تخضع لها الشركات ويشمل ذلك البنوك رغما عن أن ذلك ليس متطلبا عاما فى الوقت الحاضر .

ب- فجوة الأداء الناقص Deficient Performance Gab

فإذا ما قامت مهنة المراجعة بإصدار معيارا عما يجب أن يفعله المراجعون من إجراءات الملاحظة لمخزون الشركة ، الا أن المراجع يفشل فى أداء تلك الإجراءات ، من ثم فإن أداءه سوف يقال عليه بأنه أداء معيب أو ناقص لأنه لم يتصرف بشكل يتسق مع معايير المراجعة المهنية .

٢- تحديد الدعاوى القضائية Litigation

شهدت السنوات الأخيرة تزايد مضطرد فى الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين ، وقد شغل إهتمام المهنة بالعديد من الدعاوى المدنية والجنائية والإنذارات القضائية والإجراءات التأديبية المفروضة على المحاسبين والمراجعين القانونيين .

وترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع الى حد كبير الى الزيادة المضطرة فى إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الإقتصادى السائدة منذ الستينات ، حيث يمكن للطرف الثالث اللجوء الى القضاء لمقاضاة المراجع الذى أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركات المفلسة مطالبا بتعويض عن الأضرار التى لحقت به ، وفى واقع الأمر كشفت معظم دراسات أسباب فشل وإفلاس تلك الشركات عن سوء إدارة وغش وتلاعب من مديرى تلك الشركات ، ولسوء الحظ لم يراع المراجع الموضوعية اللازمة فى أداء مهمته أو الشك فى

عمليات العميل خلال مراجعته للقوائم المالية ، حيث كان المراجع غالبا على إستعداد تام للتمشى مع رغبات الإدارة بشأن طرق عرض القوائم المالية .

وهناك عدد من الدعاوى القضائية الحديثة رفعها عملاء المراجعة وتنطوى على اما نقض العقد **Breach of Contract** أو الأضرار الناتجة عن الإهمال **Tort Action Negligence** ، أما بالنسبة للدعاوى التى يرفعها الطرف الثالث فتركز على طلب تعويض قيمة الخسائر التي يزعم المدعى تحملها نتيجة لإعتماده على المعلومات المالية التى فحصها المراجع ، على الرغم من عدم وجود عقد إتفاق بين المراجع والطرف الثالث .

وقد إعتبر أن النمو السريع لمهنة المحاسبة وإزدهارها خلال الفترة الأخيرة بدون إستعداد منها لتحمل التزامات جديدة نحو الطرف الثالث كان من أحد الأسباب الأخرى التى أدت الى وقوع المراجع فى مشاكل قانونية ، ومن المحتمل كذلك أن ترجع كثرة الدعاوى القضائية الى عدم تحقق المهنة من مدى أهمية – من وجهة نظر الجمهور – خدمات المراجعة التى تقدمها للجمهور ، فإن عدم الوعى بأهمية دور المراجعة نحو الغير قد يكون سببا فى تكليف أشخاص غير مدربين وذوى كفاءة معقولة للقيام ببعض وظائف المراجعة ، ولاشك أن عدم الأضرار مهنة المحاسبة على توحيد تطبيق الممارسات المحاسبية فى المواقف المتماثلة كان سببا هاما للدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين فى الستينات .

٣- التزايد فى الطلب على خدمات المراجعة Expanded Services

لاشك أن هناك تزايد واضح فى الطلب على خدمات المراجعة والتوسع فى تقديم خدمات بخلاف المراجعة التقليدية للقوائم المالية . وبينما تتمثل

مراجعة القوائم المالية فى توفير رأى عن عدالة تلك القوائم ، إلا أن المراجعين يطلب منهم أيضا توفير خدمات تصمم لمنع وإكتشاف الغش وتتضمن تلك الخدمات ما يعرف بالمراجعة القضائية **Forensic Auditing** . مثل تلك الخدمات والتعاقدات يترتب عليها أداء المراجع لعمليات تحرى وفحص لذلك الغش غير المكتشف بحيث يتمثل الهدف فى تحديد أسباب ذلك الغش ونطاق الخسارة المترتبة على حدوثه وعدم إكتشافه .

وكمثال آخر على طلب المستخدمين توسيع الخدمات ما تضمنه تقرير اللجنة الخاصة التى شكلها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن التقرير المالى ، والذى أشار الى أن المستخدمين يعتقدون بأنه بالإضافة الى مسئولية المراجعين عن إعداد تقرير المراجعة على القوائم المالية ، فإن المراجعين يجب أن يوفرون تعليق وصفى إضافى عن جودة أرباح الشركة ، وذلك قد يتطلب تضمين تعليق **Commentary** على ممارسات وتطبيقات المحاسبة والمراجعة للشركة بالإرتباط بالطرق المحاسبية البديلة ومعقولية التقديرات المستخدمة فى القوائم المالية بالإضافة الى المعلومات عن المخاطر المرتبطة بتحقق الموارد المسجلة، يعتقد المستخدمون أيضا أن هناك حاجة متزايدة لأن يركز المراجعون الخارجيون على نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة .

وقد إتخذ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مدخل نشط وفعال فى بحث مستقبل مهنة المحاسبة وذلك عن طريق مشروع فيزون **CPA Vision Project** والذى يعتبر مجهودا فريدا لإعادة صياغة دور المحاسبين القانونيين فى ظل عهد يتميز بالمنافسة الشديدة والتغيرات الجوهرية فى تكنولوجيا المعلومات **Information Technology** ، ويتلخص ذلك المشروع فى (١) تكوين إدراك واسع بالفرص المستقبلية والتحديات التى تواجه المهنة ، (٢) إرشاد المهنة نحو

قيادة والسيطرة على الإحتياجات المتغيرة للأسواق ، (٣) تقوية جوانب التأهيل للمحاسبين القانونيين وتعزيز الإعتراف بقيمتهم .

٤- العولمة Globalization

تعمل تنظيمات الأعمال الآن داخل مجتمع إقتصادى عالمى يتميز بالتعقيد والتشابك والتداخل ولذلك يتعين تطوير مداخل جديدة للمراجعة .

فلم تعد المسافات فى ظل عالم اليوم تمثل عائق للدخول فى الأسواق ، وقد تراجعت التكنولوجيا وأساليب التقنية للوراء سريعا بفعل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات والإتصال الأمر الذى ترتب عليه إعادة تشكيل نظام إقتصادى جديد ، وحتى يتم إدارة مخاطر الأعمال بفعالية يتعين على تنظيمات الأعمال الآن أن تنظر الى مجال عملها برؤية تتفق مع الإقتصاد العالمى الشامل .

ولاشك أن مهنة المحاسبة العامة تتأثر بالعولمة وعالمية تنظيمات الأعمال، فمعظم مكاتب المحاسبة القانونية لديها أعمال دولية ، وهناك حاجة الى تقديمها مزيد من الخدمات المختلفة الى عملائها حول العالم وقد أدى ذلك الى وجود إندماجات بين عديد من المكاتب الرئيسية ، وقد إكتشفت مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة أنه من الضرورى أن تؤسس مكاتب شقيقة دولية أو مكاتب تابعة دولية من أجل تقديم خدماتها عن مراجعة الأعمال الأجنبية لعملائها ، وقد أظهرت أيضا عديد من المشاكل المرتبطة بتباين وتشعب معايير المحاسبة والمراجعة بين بلدان العالم وبعضها البعض ، ومن أجل التعامل مع مثل تلك المشكلة فقد تم التحرك الكبير نحو تحديد معايير دولية للمحاسبة والمراجعة .

٥- الإندماجات Mergers

شهد العقد الأخير عديد من الإندماجات فيما بين مكاتب المحاسبة القانونية، فقد أصبحت المكاتب الثمانية الكبار (The Big Eight) فقط مكاتب خمسة كبار نتيجة لذلك الإندماج ، ففى عام ١٩٨٩ إندمج مكتب ديليوت مع أحد مكاتب المحاسبة الثمانية الكبار وهو مكتب تويتش روس ، وقد إتبع ذلك فى عام ١٩٩٢ إندماج مكتب أرنست ويتينى مع مكتب أرثر يونج وشركاه مما ترتب عليه وجود ستة مكاتب محاسبة كبيرة فقط (The Big Six)، وفى عام ١٩٩٨ إندمج كل من مكتب كوبرز وليبراند مع مكتب برايس واترهاوس وتم تكوين مكتب برايس واترهاوس وكوبرز ، وقد حدثت إندماجات مماثلة أخرى بين مكاتب المحاسبة الصغيرة ، وقد إزداد حجم تلك الإندماجات بسبب المنافسة المضطرة لجذب العملاء والكفاءة المتوقعة للزيادة في النطاق بالإضافة الى الحاجة الى خدمة الأنشطة الدولية لعملاء المراجعة .

٢/٢ التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة

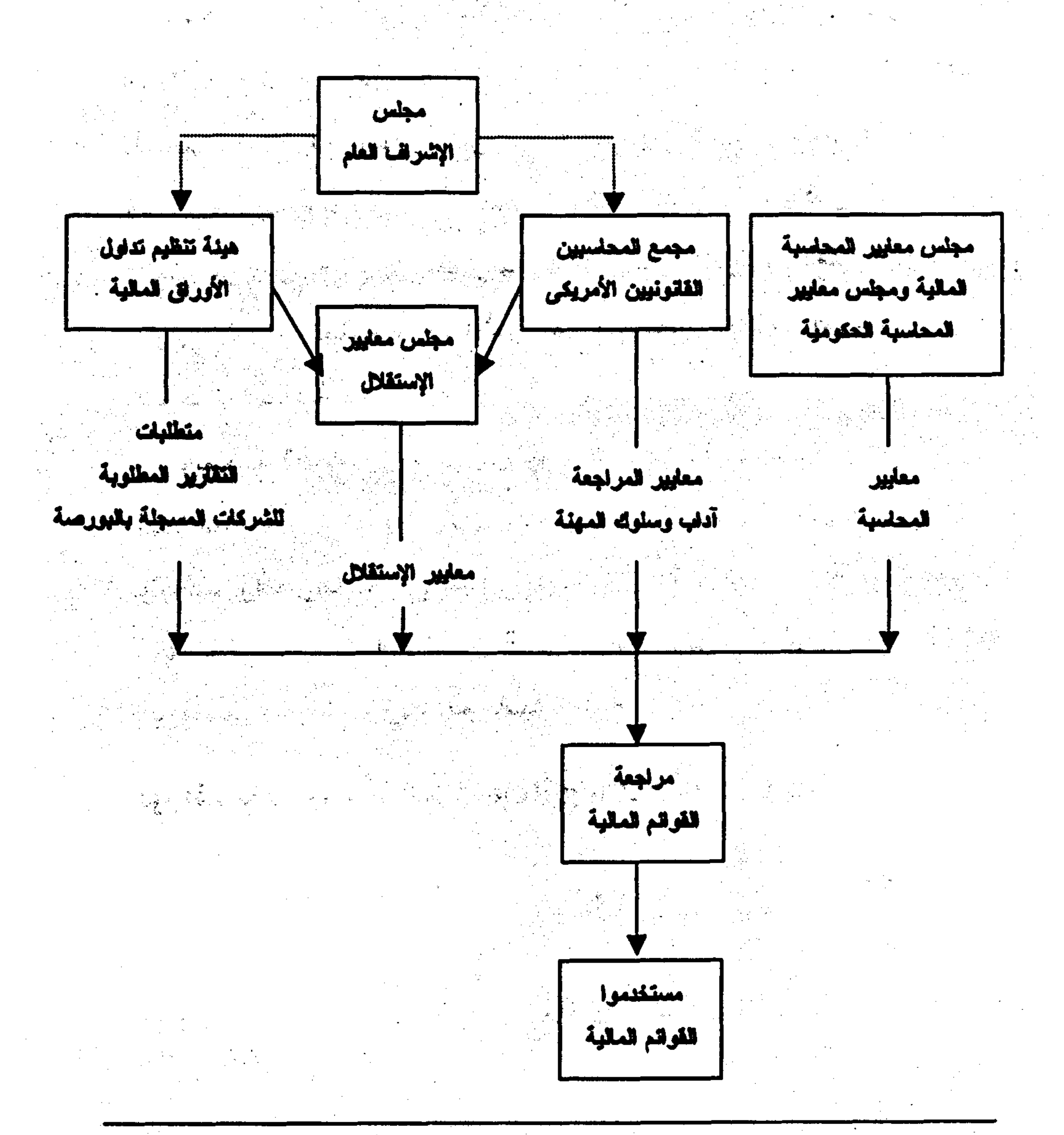
Organizations that Affect Public Accounting

تتمثل أكثر التنظيمات تأثيرا بشكل واضح على ممارسة مهنة المحاسبة العامة فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، مجمع المراجعين الداخليين ومعهد المحاسبة الأمريكى وجمعيات المحاسبين القانونيين فى الولايات المختلفة ، مجلس ولاية المحاسبة ، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ومجلس معايير المحاسبة المالية بالإضافة الى مجلس معايير المحاسبة الحكومية ، لاشك أن كل من تلك التنظيمات ذات أهداف مختلفة وبالتالى فقد أثر كل منها

على المهنة بشكل مختلف . يوضح الشكل رقم (٢/٢) تمثيل إيضاحي للعلاقة بين تلك التنظيمات ومهنة المحاسبة والمراجعة .

شكل رقم (٢/٢)

التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة



مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

American Institute of Certified Public Accounting (AICPA)

يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرا على مهنة المراجعة وهو يعد تنظيم قومى تم تأسيسه فى عام ١٨٨٧ وهو يضم فى عضويته أكبر من ٣٥٠٠٠٠ عضوا ، حوالى ٣٥% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة ، قبل عام ١٩٧٧ كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع ، إلا أنه إعتبارا من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة ، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين هما قسم لممارسة المهنة على الشركات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، أما الأخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بمراجعة الشركات الخاصة .

ولمجمع المحاسبين القانونيين دورا هاما فى (١) تحديد المعايير التى ترشد المحاسبين عند أداء ممارستهم المهنية ، (٢) الحفاظ على برنامج مستمر للأبحاث والنشرات ، (٣) تشجيع المحاسبين القانونيين على التعليم المستمر ، (٤) إعداد إمتحانات المحاسبين القانونيين ومنح درجات إجتيازها ، (٥) تحديد ألية لضمان جودة ممارسة المحاسبة العامة .

دور المجمع فى وضع المعايير Standard-Setting Role

أنشأ المجمع دليل للسلوك المهنى Code of Professional لإرشاد أعضاؤه عند ممارسة مهنة المحاسبة ، وقد طور أيضا معايير لإرشاد الأعضاء عند أداء عملية المراجعة Audits ، وإبداء الرأى Attestation

وتقديم الخدمات الضريبية وخدمات الإستشارات الإدارية بالإضافة الى خدمات المحاسبة والفحص .

دليل السلوك المهنى Code of Professional Conduct

يوضح دليل السلوك المهنى المعتقدات الأساسية للسلوك الأخلاقى والمهنى، كما يشجع المحاسبين القانونيين على ممارسة نظام ذاتى يفى بمتطلبات القوانين واللوائح . يركز ذلك الدليل على الإستقلال ، النزاهة والتمسك بمعايير المحاسبة والمراجعة بالإضافة الى مسئولية المحاسبين القانونيين تجاه العملاء وزملاء المهنة .

وقد تم إختيار دليل السلوك المهنى عن طريق تصويت أعضاء المجمع عليه ، وتقوم لجنة الأخلاقيات المهنية بالمجمع بإصدار تفسيرات عليه ووضع قواعد للسلوك المهنى .

معايير إبداء الرأى Attestation Standards

حيث أن المحاسبين القانونيين يقومون بإبداء الرأى على عديد من التأكيدات Assertions بالإضافة الى القوائم المالية ، فإن المجمع قد حدد إيضاحات عن معايير خدمات إبداء الرأى Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE) بهدف توفير إرشادات عامة عند أداء خدمات إبداء الرأى ، تغطى معايير إبداء الرأى Attestation Standards كل من مجموعة خدمات إبداء الرأى التى يؤديها المحاسبون القانونيون بالإضافة الى معايير المراجعة المتعارف عليها عموما Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) التى ترشد المراجعين عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية .

إيضاحات عن معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SAS)

قام مجلس معايير The Auditing Standard Board (ASB) اللجنة الفنية لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بتطوير إيضاحات عن معايير المراجعة التي توجه عملية التخطيط والأداء والتقرير عند إجراء عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية .

معايير الجمع والفحص التحليلى Compilation and Review Standards

أصدرت لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى معايير لإرشاد المحاسبين القانونيين عند تخطيط وأداء والتقرير عن جمع أو فحص القوائم المالية التاريخية للشركات غير العامة .

إيضاحات عن المسئوليات فى الممارسة الضريبية
Statements on Responsibilities in Tax Practice

طورت لجنة المسئوليات فى الممارسة الضريبية بالمجمع سلسلة من الإيضاحات التى تصف مسئولية المحاسبين القانونيين تجاه العميل والحكومة والمهنة فى تقديم الخدمات الضريبية . تلك الإيضاحات التى تم الموافقة عليها عن طريق ثلثى اللجنة كانت أكثر تقييدا من تلك التى تم تحديدها عن طريق قانون الإيراد الداخلى أو قسم الخزانة أو دليل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن السلوك المهنى .

إيضاحات عن المعايير الخاصة بالخدمات الإستشارية

Statements on Standards for Consulting Services

أصدرت تلك الإيضاحات عن طريق لجنة خدمات الإستشارات الإدارية بالمجمع ، وهى توفر معايير للمحاسبين القانونيين يتعين إتباعها عند مد عملائها بالخدمات الإستشارية . تتضمن تلك الخدمات الإستشارية التى يقدمها المحاسبون القانونيون لعملاء المراجعة أو العملاء الآخرين عديد من الخدمات مثل فحص وتحليل خطط المشروع ، تحليل وإدخال نظم المحاسبة ، المساعدة فى التخطيط الإستراتيجى ، إدخال نظم الحاسبات الإلكترونية .

البحوث والنشرات Research and Publications

أصدر المجمع عن طريق اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة (ACSEC) عديد من النشرات لعل أبرزها إيضاحات عن المركز المالى والتى ترشد المحاسبين فى عديد من المجالات التى لم تغطيها إيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، أيضا قام المجمع بإصدار إرشادات مراجعة تنظيمات صناعية معينة والتى تتناول تطبيقات للمحاسبة والمراجعة على صناعات معينة ، أيضا يقوم المجمع سنويا بإصدار إتجاهات وأساليب محاسبية توفر أمثلة ونماذج على كافة جوانب القوائم المالية وتقارير المراجعة ، أيضا يقوم المجمع بنشر كافة أوراق عمل المراجعة التى تتضمن التفسيرات والبرامج وأوراق عمل المراجعة بالعينات وتقارير المراجعة بالإضافة الى كافة المعلومات الأخرى المفيدة للمراجعين .

وتتمثل نشرات المجمع الشهرية في مجلة المحاسبة Journal of Accountancy ومجلة المستشار الضريبى Tax Advisor ، بالإضافة الى ذلك فإن المجمع ينشر كافة المعايير التى يصدرها لجنة مجلس معايير المراجعة ولجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى .

التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يبذل المحاسبون القانونيون جهدا ملموسا نحو إستمرار مسايرتهم لكافة التغيرات المستمرة فى معايير المحاسبة والمراجعة ، أو بيئة الأعمال المتغيرة ، وقوانين الضرائب وما الى ذلك . وتقوم مكاتب المحاسبة الكبيرة عادة بدور الراعى لبرامج التعليم المستمر بصفة خاصة لأعضائها . وتطلب لوائح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى من الأعضاء المزاولين خلال فترة كل ثلاثة سنوات أن يأخذوا حوالى ١٢٠ ساعة من التعليم المستمر بحد أدنى ٢٠ ساعة كل سنة . تتضمن تلك اللوائح أيضا من الأعضاء من غير المزاولين بإستثناء المتقاعدين أن يتموا ٩٠ ساعة كل فترة بحد أدنى ١٥٠ ساعة سنويا ، بالإضافة لذلك لإستيفاء متطلبات المجمع فإن المحاسبين القانونيين يجب أن يستوفوا متطلبات ترخيص مزاولتهم فى الولايات التى تمنحهم ذلك الترخيص ، حيث أن كثيرا منها يتطلب أن يقضى كل منهم ٤٠ ساعة تعليم مستمر سنويا .

إمتحانات المحاسبين القانونيين CPA Examination

يتم إعداد إمتحانات المحاسبين القانونيين وإعطاء الدرجة مرتين كل سنة، حيث يتم إدارة ذلك فى يوم الثلاثاء والأربعاء من مايو ونوفمبر ، وبصفة

عامة يتم الإعتراف به كإمتحان أكاديمى ، وتقريبا حوالى ١٠% من هؤلاء الذين يحضرون ذلك الإمتحان يجتازونه من أول مرة ، وهو يتضمن أسئلة ذات إختيار متعدد ويتم الإجابة عليها بنعم أو لا بالإضافة الى أسئلة المقابلة ، بالإضافة الى أسئلة المشاكل والحالات والمقالات . وكثير من المشاكل فى المحاسبة والمراجعة يتم أخذها من إمتحانات المحاسبين القانونيين السابقة . وتتضمن إختبارات اليومين أربعة أجزاء يمكن وصفها فى الشكل الإيضاحى رقم (٢/٣) وغنى عن القول فإن المجمع منذ مايو ١٩٩٦ لم يعد يقوم بالنشر العام بالإفصاح عن تلك الإختبارات .

جدول رقم (٢/٣)

أجزاء من إمتحانات الحصول على لقب محاسب قانونى

المادة	المحتوى	طول وقت الإمتحان
القانون التجارى والمسئوليات المهنية	الجوانب القانونية للمشروعات والأنشطة والمسئوليات المهنية للمحاسبين القانونين تجاه الجمهور والمهنة .	٣ ساعات
المراجعة	معايير المراجعة المتعارف عليها وإجراءات المراجعة والموضوعات المرتبطة بها .	٤,٥ ساعة
المحاسب والتقرير المالى	الضرائب ، المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن الوحدات الحكومية والتنظيمات التى لا تهدف الى تحقيق الربح .	٣,٥ ساعة
المحاسبة المالية والتقرير المالى	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتنظيمات الأعمال .	٤,٥ ساعة

– الآلية المرتبطة بضمان جودة ممارسات المحاسبة العامة
Mechanisms to Ensure the Quality of Public Accounting Practices

حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى آليات عديدة لضمان أداء خدمات المحاسبة بأعلى مستوى من الجودة ، وتتضمن تلك الآليات معايير الرقابة على الجودة **Quality Control Standards** ، فحص النظير **Peer Review** (فحص مكاتب المراجعة لبعضها البعض) ، تخصيص قسم لمكاتب المحاسبة القانونية .

وقد كون قسم المزاولة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** لجنة للإستفسار عن رقابة الجودة ومجلس للإشراف والرقابة العامة التى تساهم فى زيادة جودة ممارسة مكاتب المراجعة التى تقدم خدماتها الى العملاء المقيدة أسهمهم بالبورصة .

٢– مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA)

وهو تنظيم مهنى دولى تطوعى له دور نشط فى دعم المراجعة الداخلية أحد فروع المراجعة ، حيث ساهم بشكل واضح في تحديد معايير المراجعة الداخلية ، وقد اصدر مجمع المراجعين الداخليين إيضاح عن مسئوليات المراجعين الداخليين ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وينشر ذلك المجمع مجلة بإسم المراجع الداخلى **The Internal Auditor** ، ويدير ذلك المجمع أيضا إمتحانات المراجع الداخلى المؤهل وهى عبارة عن برامج تأهيل مهنى للمراجعين الداخليين .

٣- معهد المحاسبة الأمريكى American Accounting Association (AAA)

وهو تنظيم للتعليم المحاسبى ، وتمتد عضويته الى الممارسين بالإضافة الى المحاسبين الأكاديميين ، ويشجع معهد المحاسبة الأمريكى إجراء البحوث فى مجالات المحاسبة والمراجعة ، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم المراجعة الأساسية **A statement of Basic Auditing** المصدر الرائد لنظرية المراجعة **Auditing Theory** .

٤- جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات State Societies of CPAs

كل ولاية أمريكية بها مجمع للمحاسبين القانونيين والذى ينشط مهنة المحاسبة داخل الولاية ، ويقوم برعاية برامج تعليم مستمرة ، حيث يمثل لوبى فى اللجنة التشريعية بالولاية ، ويشرف على إدارة برنامج فحص النظر كما يوفر خدمات إستشارية فى مجال المحاسبة والمراجعة والضرائب لأعضائها فضلا عن نشر الموضوعات المهنية ، بالإضافة الى توفير عديد من الخدمات لأعضائها مثال ذلك التأمين الجماعى ، ورغما عن أن تلك الجمعيات تتعاون مع مجمع المحاسبين القانونيين إلا أنها ليست أقسام بها ، حيث يعمل كل منهما بشكل مستقل ، ولديهما دليل للسلوك المهنى الخاص بهما .

٥- مجلس المحاسبة بالولاية State Boards of Accountancy

كل ولاية لها مجلس للمحاسبة عادة ما يعينه محافظ الولاية ، بصفة عامة تتكون تلك المجالس من خمس الى سبعة محاسبين قانونيين بالإضافة الى عضو واحد على الأقل ليس من المحاسبين .

يقوم مجلس المحاسبة بالولاية بإدارة قوانين المحاسبة ، ومتابعة الإلتزام بدليل آداب وسلوك المهنة وفى كثير من الولايات يحدد متطلبات التعليم المستثمر . وتتمثل الوظيفة الأساسية لتلك المجالس فى الولاية بمنح شهادة تراخيص المحاسبين القانونيين الخاصة بمزاولتهم المهنة ، أيضا تكون لتلك المجالس السلطة فى وقف التراخيص عند تصرف المحاسبين القانونيين بشكل غير أخلاقى .

٦- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission

أنشأ قانون تداول الأوراق المالية فى عام ١٩٣٤ هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC بغرض تنظيم عمليات البيع أو تداول الأوراق المالية فى البورصة أو أسواق خارج المقصورة . ويتمثل هدف تلك الهيئة SEC فى ضمان عدالة وأمانة أسواق الأوراق المالية عن طريق توفير كافة الإفصاحات الكاملة والعادلة للمستثمرين ، قبل إصدار وبيع الأسهم فان المنشآت يجب أن تقوم بتسجيل أنفسها فى تلك الهيئة عن طريق إستيفاء قائمة تسجيل بحيث تتضمن قوائم مالية مراجعة لمدة سنتين ماليتين . على الرغم من أن تلك الهيئة لديها سلطتها ولائحتها الخاصة لتحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بوجه عام للشركات تحت سيطرتها ، إلا أنها نادرا ما تمارس ذلك مباشرة ، ويمكن للهيئة فرض عقوبات على المحاسبين القانونيين الخاضعين لتحكمها وسيطرتها إذا ما كان عملهم دون القياسى .

وقد أسست هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية مجلس معايير الإستقلال Independence Standards Board فى عام ١٩٧٧ بالتعاون مع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وذلك المجلس مسئولا عن تحديد معايير

الإستقلال الخاصة بمراجعى الشركات العامة . وهو مجلس يتكون من ثمانية أعضاء نصفهم محاسبين قانونيين مزاولين والنصف الآخر أعضاء من الشخصيات العامة .

٧- مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية

تم تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية The Financial Accounting Standards Board (FASB) فى عام ١٩٧٢ ككيان مستقل من مهنة المحاسبة العامة وكيان مستقل من الحكومة لأغراض تحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ، وبالمثل فى عام ١٩٨٤ تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية The Governmental Accounting Standards Board (GASB) بغرض تحديد معايير محاسبية متعارف عليها للقطاع الحكومى . كلا الكيانين يتبعون عملية معينة فى وضع المعايير ، حيث يقوما بإجراء البحوث Research ووضع معايير مقترحة بشكل مبدئى مع دراسة مدخلات مقدمة من الأفراد المهنيين بتحديد تلك المعايير وأخيرا يقوما بوضع المعايير ، وأحيانا ما يتداخل عمل كل من المجلسين (FASB & GASB) مع عمل مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) ، يتمثل عمل المجلسين فى وضع مبادئ المحاسبة التى تتضمن فن تسجيل وتصنيف وتلخيص والتقرير عن المعلومات المالية . أما مجلس معايير المراجعة فإن عمله يتمثل فى وضع معايير المراجعة – التى تتضمن عملية جمع وتقييم أدلة إثبات كأساس للتعبير عن الرأى عن درجة إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتقرير عن ذلك .

٣/٢ تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القانونية

Regulation of Public Accounting Practice

حيث أن المحاسبين القانونيين قد إكتسبوا درجة عالية من المصداقية تاريخيا ، فإن مستخدمى تقارير المراجعة قد وضعوا إعتماد أكبر على عمل المراجعين بدرجة أكبر مما وضعتها المهنة ذاتها . على سبيل المثال فإن مستخدمي تقرير المراجعة يتوقعون من المراجعين أن يقوموا بإكتشاف كل من التحريفات الجوهرية العمدية وغير العمدية وأن يعدوا تقاريرهم فى وقت مناسب عندما يكون من المحتمل ألا تستمر الشركة ، إلا أن المراجعين لم يقوموا بتصميم مراجعتهم لتحقيق تلك الغاية وتنفيذ تلك المهام على وجه التحديد ، لذلك وجدت فجوة توقعات **Expectation Gab** بين ما يحاول المراجعون أن يؤدوه فى عملية المراجعة وتوقعات المستخدمين من عملية المراجعة .

وقد جذبت مشكلة فجوة التوقعات انتباه لجان الكونجرس فى عام ١٩٧٠ نحو مراعاة ثلاثة أمور للتقصى فى مهنة المحاسبة القانونية . تركزت تلك الجوانب الثلاثة على مدى الحاجة الى التنظيم الحكومى لمنع القيام بعمليات مراجعة لا ترقى للمستوى القياسى ، الأمر الذى أدى الى التأثير الجوهرى على ضرورة قيام مهنة المحاسبة تنظيم نفسها ذاتيا **Self Regulation** .

فى عام ١٩٨٥ قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بالإضافة الى أربعة تنظيمات أخرى بتشكيل لجنة قومية تركز على التقرير المالى المضلل **Fraudulent Financial Reporting** وأحيانا ما يطلق عليه بلجنة تريدواى **Trade way Commission** ، حيث درست اللجنة الطرق الخاصة بإلغاء

إصدار قوائم مالية مضللة للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة ، وقد تمثل الإقتراح الرئيسى للجنة فى أحداث تغيير فى معايير المراجعة تهدف الى الإعتراف بشكل أفضل بمسئولية المراجعين عن إكتشاف التقرير المالى المضلل بالإضافة الى تحسين عملية إيصال العمل المؤدى عن طريق المراجع، أثناء عام ١٩٨٨ أصدر مجلس معايير المراجعة عشرة معايير كمحاولة لتخفيض فجوة التوقعات .

وقد وفرت إحدى الدراسات الحديثة التى قام بمسح للمستثمرين دليل إثبات عن إستمرار وجود فجوة التوقعات . تقريبا نصف الردود توقعت وجود تأكيد كامل ومطلق **Complete and Absolute Assurance** بأن المراجعين يتعين عليهم إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية ، وقد توقعت نسبة أكبر من ٧٠% من الردود تأكيد مطلق بأن التحريفات الجوهرية التى ترجع الى الغش يجب أن يتم إكتشافها .

فى الوقت الحالى ساعد التنظيم الذاتى داخل مكاتب المراجعة (معايير الرقابة على جودة الأداء) وتنظيم فحص النظير (فحص مكاتب المراجعة لبعضها البعض) بالإضافة الى التنظيم العام قد حقق الأتى لمهنة المحاسبة :-

١- وضع متطلبات للتأكيد على الأفراد المؤهلين فقط هم الذين يسمح لهم بمزاولة مهنة المحاسبة .

٢- تحديد مبادئ محاسبة متعارف عليها ومعايير لأداء خدمات المحاسبة والمراجعة .

٣- تطوير برنامج للرقابة على جودة مزاولة مهنة المحاسبة القانونية .

٤- ضرورة حضور المحاسبين المزاولين برامج تعليم مستمر .

٥- حتمية مراجعة التزام المراجعين للمعايير المهنية بشكل دورى ومنتظم .

٦- فرض عقوبات على المحاسبين المزاولين الذين يرتكبون ممارسات غير مقبولة .

٧- الحفاظ على مستوى منافسة كافى بين مكاتب المحاسبة القانونية .

التنظيم داخل مكاتب المحاسبة Regulation Within the Firm

يجب أن يكون هناك تنظيم داخل مكتب المحاسبة القانونية للتأكد من أنها تتبع معايير المراجعة المتعارف عليها عند منافستها لمكاتب المحاسبة الأخرى فى أداء خدماتها . يتطلب تحقيق مستوى عالى من جودة الأداء والإشراف والرقابة المستمرة على التصرفات اليومية للشركاء والعاملين الآخرين فى مكتب المحاسبة القانونية .

لحسن الحظ فإنه بالنسبة لعديد من مكاتب المحاسبة يوفر الفخر **Pride** والإحتراف **Professionalism** الحافز الكافى لتحديد سياسات وإجراءات ملائمة بالإضافة الى الرقابة على الأنشطة اليومية ، بالإضافة لذلك فإن الخوف من خسارة السمعة والعقوبات المحتمل أن تصاحب رفع الدعاوى القضائية تحفز تلك المكاتب من تنظيم أنفسهم ذاتيا . ولاشك أن التنظيم الداخلى بمكاتب المحاسبة تعتبر النموذج الأكثر فعالية للتنظيم بسبب إمكانية التعامل مع المشاكل المرتبطة بالمستوى الذى عنده تحدث بشكل فورى وعند مستوى التفويض والسلطة الملائمة .

للتأكد من التمسك بمعايير مهنة المحاسبة على أساس فورى ويومى فإن كل مكتب محاسبة يحدد نظام من الرقابة على الجودة **System of Quality Control** ، ويعبر ذلك النظام عن مجموعة من السياسات والإجراءات

المصممة لتوفير تأكيد معقول بأن أداء مكتب المحاسبة يتمشى مع المعايير المهنية المقررة . هذا ولم يقم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بتحديد سياسات وإجراءات محددة يجب أن تتبع ولكنه بالأحرى أصدر مجموعة من معايير الرقابة على الجودة يتعين دراستها وأخذها فى الإعتبار عند تحديد خطة أو نظام الرقابة على جودة الأداء . يوضح الشكل رقم (٤/١) عناصر معايير الرقابة على الجودة وبشرح أهداف كل معيار ، يعتمد تحديد طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات الرقابة على جودة مكتب المحاسبة على عديد من العوامل لعل أبرزها حجم المكتب ، درجة الإستقلال التشغيلى الذاتى المسموح به للعاملين بها ، طبيعة ممارسات وتطبيقات المكتب بالإضافة الى هيكلة التنظيمى ، بهدف توفير تأكيد معقول بأن نظام الرقابة على الجودة سوف يحقق أهدافه - يجب على مكتب المحاسبة والمراجعة أن يحدد المسئولية المرتبطة بتصميم وصيانة النظام ، وتوثيق وتوصيل سياساته وإجراءاته بالإضافة الى تقييم مدى الإلتزام بتلك السياسات والإجراءات . [1]

تنظيم فحص النظير Peer Regulation

غالبا ما يصف أعضاء مهنة المحاسبة القانونية بأنه يجب أن يتصف بأنه تنظيم ذاتى وتلقائى ، حيث يوحى ذلك بأن مكاتب المحاسبة القانونية تقوم بتنظيم ذاتها بأنفسها وليس بالإعتماد على جهات خارجية تنظم المهنة .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية في جمهورية مصر العربية ، بحث منشور في المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

شكل رقم (٢/٤)

عناصر الرقابة على الجودة

الإستقلال والنزاهة والموضوعية Independence, Integrity and Objectivity

يمثل الإستقلال والنزاهة والموضوعية أساس مزاولة مهنة المحاسبة القانونية ، حيث يجب أن تحدد مكاتب المحاسبة والمراجعة سياسة وإجراءات تهدف الى مد تلك المكاتب بتأكيد معقول بأن العاملين بها يحتفظون بالإستقلال فى كل الظروف المطلوبة ، ويؤدون كافة المسئوليات بنزاهة وإستقامة ويحتفظون بالموضوعية عند توليهم كافة مسئولياتهم المهنية . يتضمن الإستقلال Independence عدم التحيز Impartiality والذى يعترف بوجود مسئولية عن الصدق والشفافية والعدالة سواء للإدارة أو الملاك (كافة الأخرين الذين يستخدمون تقارير المراجعة أو خدمات مكتب المحاسبة) . فيجب أن يكون المكتب والعاملين به متحررين من أى إلتزام أو مصلحة مع العميل وإدارته وملاكه وتتطلب الإستقامة Integrity من موظفى مكتب المحاسبة أن يكونوا أمناء وغير متحيزين وذوى نزاهة Candid داخل حدود وقيود سرية معلومات العميل ، أما الموضوعية Objectivity فهى تعتبر حالة عقلية أو ذهنية تفرض إلتزام بعدم التحيز أو الأمانة الذهنية والخلو من وجود تعارض فى المصالح Conflicts of Interest .

إدارة العاملين بالمكتب Personnel Management

وهى تتضمن أنشطة معينة وتوزيع وتخصيص العاملين على مهام المراجعة ، والتطوير المهنى بالإضافة الى الترقية Advancement . ويجب أن توفر تلك السياسات والإجراءات تأكيد معقول بالآتى :-

- أنه قد تم تعيين أعضاء المكتب بشكل ملائم يمكنهم من أداء المهام المطلوبة بكفاءة .

– أنه قد تم تخصيص العمل وتوزيعه على أفراد لديهم تدريب وكفاية فنية مطلوبة فى الظروف المعتادة .

– أنه قد تم مشاركة الأفراد بالمكتب فى أنشطة التطوير المهنى التى تمكنهم من إستيفاء كافة المسئوليات المقررة .

– أنه قد تم ترقية الأفراد المختارين الذين لديهم جوانب التأهيل الضرورية للوفاء بالمسئوليات التى يجب أن يتحملوها .

يجب أن توفر السياسات والإجراءات المرتبطة بقبول والحفاظ على إستمرار العملاء ومهام المراجعة تأكيد معقول :–

١– بأن تم تدنيه إحتمال الإقتران بعملاء تنقص إدارتهم النزاهة والإستقامة المطلوبة .

٢– بأن يأخذ مكتب المراجعة والمحاسبة المهام والإرتباطات التى يتوقع أن يؤديها ويتممها بكفاية مهنية معقولة .

٣– بأن يتم دراسة المخاطر المرتبطة بتقديم خدمات مهنية بشكل ملائم فى الظروف المحيطة .

أداء المهام Engagement Performance

حيث يجب أن توفر سياسات وإجراءات أداء المهام تأكيد معقول بأن العمل المؤدى عن طريق أعضاء فريق عمل المراجعة يتمشى مع المعايير المهنية – والمتطلبات التنظيمية ومعايير مكتب المحاسبة القانونى الخاصة برقابة جودة الأداء . ويتضمن أداء المهام التصميم والتنفيذ الكلى للمهمة كما يتضمن أيضا توفير ترتيبات الحصول على إستشارات عند مواجهة أمور غير عادية .

المتابعة والرقابة Monitoring

وهى تتضمن التقييم المستمر بهدف توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات القابلة للتطبيق لكل عنصر من العناصر الأخرى للرقابة على الجودة قد تم

تصميمها بشكل ملائم وتطبيقها بشكل فعال . ويجب أن تقوم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمتابعة والرقابة على :-

أ - ملائمة وكفاية سياساتها وإجراءاتها .

ب- ملائمة أساليب المساندة والمدعمة لممارساتها .

جـ- فعالية أنشطة تطوير الأفراد والعاملين بها .

ء - الإلتزام مع السياسات والإجراءات المقررة .

يفضل المحاسبون القانونيون التنظيم الذاتى **Self-Regulation** عن أى نوع آخر من التنظيم حيث يعتقد المحاسبون القانونيون أن الجهات الخارجية لا يتفهمون أو يدركون المهنة بالكامل ، علاوة على ذلك فإنهم يعتقدون بأن التنظيم عن طريق الجهات الخارجية تتسم بأنها عملية سياسية والتى لا تؤدى الى توفير معايير ملائمة يمكن تطبيقها .

وتقوم مهنة المحاسبة العامة بتنظيم ذاتها عن طريق توفير المعايير والإشراف على تطبيقها للتأكيد على أن أعضاء المهنة يقدمون خدماتهم بأعلى مستوى من الجودة ، كما أن تحديد دستور للسلوك المهنى **Code of Professional** وتعزيز التمسك به يمثل أحد مظاهر التنظيم النظير **Peer Regulation** ، وقد ساهم مجلس معايير المراجعة فى التنظيم النظير عن طريق تحديد معايير يجب على مكاتب المحاسبة إتباعها . وتتطلب لوائح وقواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى من أعضائها الممارسين لمهنة المحاسبة العامة أن يزاولوا عملهم فى مكاتب تدرج فى سجل يخضع لبرامج متابعة ورقابة معترف بها للمزاولة . فى عام ١٩٩٦ فإن تلك البرامج المتاح الحصول عليها للمكاتب كانت ترتكز على إما فحص النظير **Peer Review**

(مراجعة مكاتب المحاسبة لبعضها البعض) والتى يتم إدارتها عن طريق مجلس فحص النظير بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو فحص للنظير يتم إدارته عن طريق جمعيات المحاسبة العامة بالولاية .

قسم مكاتب المحاسبة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

تم تخصيص قسم بالمجمع يمثل مكاتب المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات العامة المسجلة بالبورصة وتخضع لرقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، كما تم تخصيص قسم أخر لمكاتب المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات الخاصة غير المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، وعموما يكون لمكاتب المحاسبة العامة الخيار فى الإنضمام لأيا من القسمين ، حيث أن مكتب المحاسبة الذى يقوم بمراجعة شركة واحدة أو أكثر من الشركات العامة يتعين عليه أن ينضم لقسم مكاتب المراجعة المرتبطة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

بصفة عامة لكل قسم من الأقسام متطلبات للعضوية بالإضافة الى السلطة فى فرض عقوبات ضد الأعضاء الذين لا يلتزمون مع المعايير المقررة . كثيرا من متطلبات العضوية لكلا القسمين تم تحديدها لتعزيز جودة مزاولة مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد تم توضيح متطلبات العضوية لمكاتب المحاسبة المنظمة الى قسم المزاولات المرتبطة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فى الشكل الإيضاحى رقم (٢/٥) ، وتعتبر المتطلبات الثلاثة الأولى فقط هى التى تمثل متطلبات العضوية فى قسم المزاولة على الشركات الخاصة ، بالإضافة الى دراسة نظام رقابة الجودة لمكاتب المحاسبة فإن فريق فحص النظير يقوم بتنظيم إلتزام المكاتب بمتطلبات العضوية للقسم .

شكل رقم (٢/٥)

متطلبات العضوية لمزاولة المهنة فى قسم الشركات التى تخضع لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية

١- معايير الرقابة على الجودة Quality Control Standards

حيث يجب على مكتب المحاسبة أن يوافق ويتمسك بمعايير الرقابة على جودة الأداء .

٢- التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يقضى كافة المهنيين على الأقل عشرين ساعة من التعليم المستمر سنويا وعدد ١٢٠ ساعة خلال فترة ٣ سنوات .

٣- فحص نظير إلزامى Mandatory Peer Review

يجب أن يخضع كل مكتب محاسبة لفحص ممارساته للمحاسبة والمراجعة عن طريق فريق فحص مؤهل كل ثلاثة سنوات .

٤- تدوير الشريك Partner Rotation

قد يتم تحديد شريك لعملية المراجعة بالنسبة لمهمة مراجعة إحدى الشركات الخاضعة لهيئة تداول الأوراق المالية لمدة سبعة سنوات متعاقبة فقط على ألا يعود لتحمل مسئولية ذات الحالة الا بعد مرور سنتين على الأقل .

٥- فحص متزامن للشريك Concurring Partner Review

يجب أن يقوم أحد شركاء المراجعة بخلاف شريك مهمة المراجعة بفحص مهمة مراجعة تلك الشركات العامة ، ويجب أن يتزامن ذلك الفحص مع تقرير المراجعة قبل إصداره .

٦- خدمات محظورة Prohibited Services

يجب ألا يقوم المكتب بأداء أنواع معينة من خدمات الإستشارة لعملاء المراجعة الخاصة بالشركات العامة ، وتتضمن تلك الخدمات المساعدة فى الإندماج أو الشراء بأتعاب محددة بتعيين المسئولين التنفيذيين ، والخدمات الإكترارية لشركات التأمين .

٧- أتعاب الإستشارات Consulting Fess

يجب أن يقوم المراجعون بإعداد تقرير الى لجنة المراجعة أو الى مجلس المديرين لكل عميل مراجعة عن أنواع الإستشارات المؤداه للعميل أثناء فترة المراجعة مبينا إجمالى الأتعاب المرتبطة بأداء تلك الخدمات .

٨- الإختلافات فى الرأى Disagreements

يجب أن يعد المراجع تقريرا الى لجنة المراجعة ومجلس المديرين لدى عميل المراجعة يوضح فيه طبيعة الإختلافات فى عدم الرأى مع الإدارة بشأن أمور المحاسبة والإفصاح والمراجعة التى أدت الى إصدار تقرير برأى متحفظ على القوائم المالية لعميل المراجعة .

٩- حد أدنى من قيمة ومقدار التأمين Minimum Amount of Insurance

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تحتفظ بمقدار من التأمين يغطى المسئولية على المحاسبين .

فحص النظير Peer Review

يتمثل الهدف الرئيسى لفحص النظير فى تحسين مزاولة المحاسبة العامة ، ويتم أداء فحص النظير عن طريق فريق حيادى من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بغرض تقييم إلتزام مكتب محاسبة أخر بنظام الرقابة على جودة

الأداء . وطبيعيا فإن المكتب محل الفحص يقوم بإختبار المكتب الذى يقوم بأداء فحص النظير ، ومع ذلك فإن مكاتب المحاسبة قد تطلب من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أن يختار المكتب الذى يقوم بالفحص ، ويقوم الأخير بإصدار تقرير يذكر فيه الإستنتاجات والتوصيات ، وتكون تقارير فحص النظير متاحة للجمهور طرف المجمع . كثيرا من المكاتب التى تكون قد شاركت فى فحص النظير تشير الى أن مزاولات مكتبها قد تم تحسينها كنتيجة لتلك العملية .

وفى الحقيقة أشارت نصف الردود فى إحدى الدراسات المسحية الحديثة الى أن عملية فحص النظير ينتج عنها قيمة وعوائد أكثر من تكلفتها .

تركيز قسم مكاتب المحاسبة المنظم لقسم مزاولات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية على الجودة :

أدى وجود قسم مزاولات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الى خلق مجموعتين تركزان على جودة مراجعة أعضائها : أولهما لجنة الإستفسار عن رقابة الجودة وثانيهما مجلس الإشراف العام .

لجنة الإستفسار عن الرقابة على الجودة

خلال ثلاثين يوم من إستلام أى شكوى ، فإن أعضاء قسم المزاولة مهنة تنظيم تداول الأوراق المالية يجب أن يعدون تقرير الى لجنة الإستفسار عن الرقابة على الجودة Quality Control Inquiry Committee (QCIC) .

التنظيم العام Public Regulation

تعتبر هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC ، والمحاكم ومجلس المحاسبة بالولاية مسئولين عن التنظيم العام لمهنة المحاسبة العامة وممارستها، ويتمثل الهدف من التنظيم العام فى حماية جمهور المستثمرين من الغش Fraud ، والإهمال الجسيم Gross Negligence والفشل فى الإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات المرتبطة بالمراجعة الحيادية للقوائم المالية .

٤/٢ معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الإلتزام بها عند أداء عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية ، وتؤثر تلك المعايير على الجودة ، فتلك المعايير لا تدرس مشاكل مراجعة معينة وانما الأحرى أنها تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية ، يوضح الشكل رقم (٢/٦) معايير المراجعة المتعارف عليها .

وقد إختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تسعة معايير فى عام ١٩٤٨ ووافق على المعيار العاشر فى عام ١٩٤٩ . على الرغم من أن تلك المعايير قد خضعت للتعديل من ذلك الحين الا أن الجوهر الأصلي لها ما زال كما هو ، بالإضافة لذلك فإن المجمع قد أنشأ ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة هى :-

١- لجنة عن إجراءات المراجعة من عام ١٩٣٩ - ١٩٧٢ .

٢- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة من عام ١٩٧٢ - ١٩٧٨ .

٣- مجلس معايير المراجعة من عام ١٩٧٨ حتى الآن .

شكل رقم (٢/٦)

معايير المراجعة المتعارف عليها عموما

معايير عامة

١- يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم تدريب فنى وكفاءة كافية كمراجع .

٢- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكرى وعقلى حيادى ومستقل ويحافظ عليه فى كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص .

٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميدانى :

١- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكافى ، فضلا عن توافر اشراف ملائم عن أعمال المساعدين .

٢- يجب أن يتم الحصول على فهم كافى بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة وبهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يتعين أداؤها .

٣- يجب الحصول على قدر كافى وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات .. وغير ذلك ، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة .

معايير إعداد التقرير :

١- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .

٢- يجب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات فى السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة .

٣- يجب أن يتم النظر الى أن الإفصاحات المعرفية فى القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول الا اذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

٤- يجب أن يحتوى التقرير اما على رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأى على القوائم المالية .

وقد كلف المجمع مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) بالآتى :-

١- نشر المعايير والإجراءات التى يجب أن يتبعها أعضاء المجمع .

٢- توفير تفسيرات Interpretations وإرشادات Guidelines أو مساعدات أخرى للمراجعين فى التقيد بتلك المعايير .

يعتبر مجلس معايير المراجعة إذن هو المسئول عن وضع معايير المراجعة بالإضافة الى إجراءات المراجعة التى يتبعها أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وتعرف تلك المعايير والإجراءات طبيعة ونطاق مسئوليات المراجعين ، كما أنها توفر إرشادات لتنفيذ واجبات المراجعة .

بالإضافة لذلك فقد وضعت إحدى اللجان المستقلة بمجمع المحاسبين الأمريكى معايير للخدمات التى يقدمها المحاسبون القانونيون المرتبطون بالقوائم المالية غير المراجعة للشركات غير العامة ، فتعتبر لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى مسئولة عن إصدار إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) .

وقد إتبع مجلس معايير المراجعة عملية معينة فى تطوير تلك المعايير هى:-

١- التحديد Identification

قد يتم تحديد مدى الحاجة الى إصدار معيار (أو نشرة) من عدة مصادر أهمها الدعاوى القضائية ، الضغوط من التنظيمات القانونية ، أو تعليقات المحاسبين المزاولين ، أيا كان المصدر يتم الإعتراف بالعنصر الشائع كحاجة لإصدار إرشاد معين فى مجال محدد .

٢- البحوث Research

يتم تقييم شكل الإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات عن المزاولة القائمة ، وفحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة ، وتتمثل تلك الخطوة فى مزج مجهود أعضاء المجمع وفريق عمل من المزاولين .

٣- الدراسة Consideration

يتم مناقشة النشرة المقترحة عن طريق المجلس ويتم تقييم البدائل ، حيث يقوم فريق العمل بتقديم مسودة للمناقشة ويتم مراجعتها فى ضوء الجدال والإنتقادات والمقترحات من خلال إجتماعات وجلسات علنية مقترحة ، حيث يتم تعديل المسودات المبدئية عديد من المرات .

٤- النشرة المبدئية Exposure

يجب أن يتم الموافقة على النشرة المقترحة كمسودة عن طريق ١٠ من الأعضاء البالغين ١٥ عضوا ، ويتم توزيع المسودات المبدئية للتعليق من جانب مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجمع والمنظمين والجهات المهتمة الأخرى بالإضافة الى أى فرد يطلب أو يرغب فى المشاركة . عادة ما يتم توزيع ٧٠٠٠ نسخة تقريبا ، ويتم السماح بإبداء التعليقات كتابة خلال ٩٠ يوما على الأقل من تاريخ إرسالها .

٥- إصدار المعيار Issuance

يتم فحص كافة التعليقات عن طريق مجلس معايير المراجعة ، حيث يتم تقييم أى أمور تم طرحها فى التعليقات ولم تكن قد تم دراستها سابقا ، أن الغرض من النشرة المبدئية يتمثل فى تحديد الأمور التى يتعين فحصها ، والتى لم يتم دراستها ، فالنشرة المبدئية لا يتم عملها لتقييم شعبية الإرشاد المقترح ، ويتم الموافقة على النشرة المبدئية عن طريق عشرة من أعضاء المجلس ، بعد ذلك يتم إصدار النشرة فى سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير المراجعة .

٦- التنفيذ والتطبيق Implementation and Application

عادة ما تسفر النشرة النهائية عن إيضاحات للطريقة التى عن طريقها يمكن لمكاتب المحاسبة القانونية تطبيقها بشكل صريح عند مزاولتهم لعملية المراجعة ، وقد يطرح تطبيق النشرة فى العمل الميدانى مشاكل أخرى جديدة قد تؤدى الى إصدار تفسيرات ، وربما قد تؤدى الى تحديد مدى الحاجة الى إصدار نشرة جديدة أخرى .

وقد عين مجلس مديرى المجمع الأمريكى خمسة عشر عضوا لمجلس معايير المراجعة وهم جميعا محاسبون قانونيون ، ويتم تدويرهم كل ثلاثة سنوات .

يتضمن الأعضاء خمسة أفراد من مكاتب المحاسبة الستة الكبيرة ، وأحد الأعضاء من الجامعات والباقى من مكاتب المحاسبة الأخرى بخلاف المكاتب الستة ، ويكرس الأعضاء متوسط ٨٠٠ ساعة سنويا فى العمل بالمجلس ، وهؤلاء الأعضاء ليسوا موظفين فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى الا أنهم يتم تعويضهم عن النفقات المرتبطة بعملهم فى المجلس .

ويعتبر مجلس معايير المراجعة ASB أحد أجزاء قسم معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى يقوم بإصدار أنواع عديدة من النشرات المرتبطة بالمراجعة وخدمات إبداء الرأى كما هو موضح بالشكل رقم (٢/٧) .

شكل رقم (٢/٧)
النشرات التي يصدرها قسم معايير المراجعة

العنوان	الغرض
إيضاحات عن معايير المراجعة (SAS) Statements on Auditing Standards (SAS) .	توفير إرشادات عن تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك الإيضاحات ملزمة فى ظل دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن طريق المجمع .
تفسيرات إيضاحات معايير المراجعة Interpretation of SASS .	توفير إرشادات عن تطبيق إيضاحات معايير المراجعة فى ظل ظروف معينة .
إرشادات المراجعة والمحاسبة Auditing and Accounting Guides .	توفير إرشاد ملزم عن مراجعة كيانات معينة فى صناعات متخصصة .
قوائم بموقف قسم معايير المراجعة ودراسات إجراءات المراجعة . Statements of Position .	ملحق أو تعديل لإرشادات المراجعة والمحاسبة .
مقالات عن بحوث المراجعة .	توفير معلومات إضافية لمساعدة المراجعين فى تقييم مشاكل المراجعة .
دراسات عن إجراءات المراجعة .	تحديث معلومات مكاتب المحاسبة القانونية عن التطورات فى تطبيق إجراءات المراجعة .
إيضاحات عن معايير خدمات إبداء الرأى Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAEs).	توفير إرشادات ملزمة للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بخدمات إبداء رأى .
إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARSs) .	توفير إرشاد للمحاسبين القانونيين عن جمع وإعداد وفحص القوائم المالية للشركات غير العامة .

وفى عام ١٩٧٢ تم تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات المراجعة التى أصدرتها لجنة إجراءات المراجعة فى إيضاحات عن معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SASs) ، وتعتبر تلك الإيضاحات تفسيرات لمعايير المراجعة بغرض تمكين المراجعين من تنفيذ تلك المعايير المتعارف عليها ، وتمثل تلك الإيضاحات الحد الأدنى لمعيار الأداء ويتعين أن يبرر أى مراجع الموقف عند الخروج عنها ، وقد اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تفسيرات لتلك الإيضاحات وتوفير مساعدة فنية عند تطبيقها . وعلى الرغم من أن التفسير يعتبر رسميا أقل من ناحية الإلزام والتقييد من الإيضاحات الا أن المراجع أيضا يجب أن يبرر أى خروج عن ما تشير اليه تلك التفسيرات .

وقد يتم الإشارة لمعيار المراجعة إما عن طريق رقم محدد لذلك المعيار عند بداية إصداره على سبيل المثال إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٨) (SAS 58) أو عن طريق رقم القسم كجزء من تجميع معايير المراجعة على سبيل المثال القسم رقم ٤٢٠ (AU 420) ، ويتم ترقيم التفسيرات في تتابع تجميع معايير المراجعة ، حيث يتم تحديد عدد من أربعة أرقام يبدأ بالرقم (٩) للإشارة الى التفسير ، فى حين أن الأرقام الثلاثة الأخرى تمثل القسم الذى تفسره .

بصفة عامة تستمد إيضاحات معايير المراجعة (SASs) سلطتها وإلزامها من تطبيق القاعدة رقم (٢٠٢) من دليل أو سلوك المهنة Code of Professional Conduct ، وتعتبر معايير المراجعة المتعارف عليها وإيضاحاتها الحد الأدنى لمعايير الأداء بالنسبة للمراجعين ، ويمكن تبويب إيضاحات معايير المراجعة برقمين مميزين هما رقمى الإيضاح والقسم (SAS and AU Number) ، حيث يطبق رقم SAS فى ترتيب يعتمد على المعيار الذى تم إصداره عن طريق مجلس

معايير المراجعة ، أما رقم AU فهو يتبع نظام التجميع لمجمع المحاسبين القانونيين فى مجلدات وحيث يعتمد تبويب المعيار على علاقته بالأنواع التالية بأرقام بين أقواس تمثل القسم على النحو التالى :

- المقدمة (١٠٠) .
- المعايير العامة (٢٠٠) .
- معايير العمل الميدانى (٣٠٠) .
- المعيار الأول والثانى والثالث من معايير إعداد التقرير (٤٠٠) .
- المعيار الرابع لإعداد التقرير (٥٠٠) .
- الأنواع الأخرى من التقارير (٦٠٠) .
- موضوعات خاصة (٧٠٠) .
- مراجعة الإلتزام (٨٠٠) .
- تقارير خاصة للجنة إجراءات المراجعة (٩٠٠) .

على سبيل المثال فإن إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المراجعة يتم تبويبه أيضا فى مجلدات تحت قسم رقم ٥٠٨ من تجميع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AU 508) .

ويمكن تبويب معايير المراجعة المتعارف عليها الى ثلاثة مجموعات : معايير عامة ومعايير للعمل الميدانى بالإضافة الى معايير إعداد تقرير المراجعة، ويوضح الشكل رقم (٢/٨) تلك المعايير .

شكل رقم (٢/٨)

ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها

معايير المراجعة المتعارف عليها
(GAAS)

معايير عامة (معايير شخصية وتأهيلية للمراجع)	معايير العمل الميداني (معايير أداء عملية المراجعة)	معايير التقرير (معايير محتوى تقرير المراجعة)
التدريب الفني والكفاية .	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين .	إتساق القوائم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
الإستقلال الذهني .	الحصول على فهم بالرقابة الداخلية .	ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
العناية المهنية الواجبة .	الحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة .	كفاية الإفصاح .
		التعبير عن الرأى .

يتم تفسيرها عن طريق

إيضاحات معايير المراجعة
(SASs)

المعايير العامة General Standards

تطبيقا لإيضاح معايير المراجعة المتعارف عليها رقم (١) القسم رقم ١٥٠ (SAS No. I-Au 150) توجد ثلاثة معايير علمة يتم تطبيقها على كل مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة ، تتضمن تلك المعايير العامة معايير التدريب والكفاية الفنية ، الإستقلال والعناية المهنية الواجبة .

١- معيار التدريب الفنى والكفاية Technical Training and Proficiency

يتوقع أن يكون لدى المراجعين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والمراجعة . يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسئولية على المراجعين فى إستيفاء متطلبات التدريب والكفاية من خلال التعليم والخبرة فى مجال المراجعة . [١]

يتضمن التدريب الفنى والكفاية ليس فقط التعليم الرسمى وإنما أيضا خبرة المراجع بالمهنة ، فإذا كان يتعين على المراجعين أن يكون لديهم تعليم رسمى فى المحاسبة والمراجعة ، فإنهم أيضا يجب أن يحصلون على معرفة وكفاية مهنية فى المجال الميدانى ، بالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أن يكون على علم بأية تطويرات جديدة فى المحاسبة والمراجعة وأنشطة وأعمال المنشأة ، كما يجب عليهم تطبيق أى نشرات ملزمة جديدة فى مجال المحاسبة والمراجعة عند إصدارها . وتعتبر الحاجة الى التعليم المهنى المستمر متطلب أساسى فى معظم الحالات (بل أن التعليم المستمر يعتبر متطلب رئيسى للعضو فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى) .

بإختصار يجب أن يحصل المراجع على تعليم رسمى بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة الى الخبرة العملية والتعليم المستمر ، الأمر الذى من شأنه توفير التدريب الفنى والكفاية للعمل كمراجع ، بجانب ذلك يتعين إلمامهم بأنشطة العميل بجانب إلمامهم بأمور المحاسبة والمراجعة .

---

[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة) ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

٢- الإستقلال (الحياد) Independence

يتطلب المعيار الثانى من المعايير العامة أن يتوافر للمراجع الإستقلال والحياد فى الإتجاه الذهنى أثناء أداء عملية المراجعة . يعتمد ذلك الإستقلال على عاملين هما :- الطبيعة الأساسية للمراجع وإدراك الجمهور لما إذا كان المراجع مستقلا أم لا . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لأحد الشركات التى يكون فيها للمراجع مصلحة مالية مباشرة (على سبيل المثال تملك أسهم عادية) ، فقد يكون المراجع أمينا من الناحية الذهنية حيث لن يسمح بتأثير مثل تلك العلاقة على حياده ، رغما عن ذلك ففى تلك الحالة فقد يكون المراجع فى الحقيقة حياديا ، إلا أن الجمهور العام يدرك أنه من المحتمل ألا يكون المراجع حياديا ، فالمراجع يجب ألا يكون مستقلا فى الحقيقة فقط بل أيضا فى المظهر .

فإستقلال المراجع يجب أن يكون فى الحقيقة والمظهر In fact and Appearance ، حيث يكون مستقلا وموضوعا ، ويتمثل الإستقلال فى الحقيقة فى الأمانة الفكرية أو العقلية ، أما الإستقلال فى المظهر فيتمثل فى أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك ، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية إلتزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاكه ، والإستقلال يكون من الأهمية بمكان للإحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنة المراجعة .

ولذلك فقد تضمن دليل آداب سلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مزيد من الإرشادات التى توفر الإستقلال للمراجع ، فضلا عن أن نشرة معايير رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعة توفر الإرشادات اللازمة لمساعدة تلك المكاتب فى المحافظة على الإستقلال فى المظهر .

٣- العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند إدارة عملية المراجعة ، ويرتبط ذلك المفهوم فى أى مهنة بمفهوم الممارس الحريص **The Prudent Practitioner Concept** والذى يمثل المقياس الذى فى ضوءه يتم تقييم ممارسة أى مهنة ، فالممارس الحريص هو ذلك الذى يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال ، فالمراجع الحريص هو ذلك الذى يفترض أن يكون لديه معرفة بفلسفة وممارسة عملية المراجعة ، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة والشائعة للمراجع الحياد المعقول .

فيجب على المراجع ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية المراجعة الى أداء إجراءات المراجعة خلال مرحلة العمل الميدانى الى إصدار تقرير المراجعة . وتتطلب العناية المهنية الواجبة من المراجع أن يمارس الشك المهنى **Professional Skepticism** ، وقد عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٢) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Fraud in A financial Audit** الشك المهنى بأنه عبارة عن إتجاه يتضمن ذهن وعقل إستجوابى شكاك **Questioning Mind** وتقييم إقتصادى **Critical Assessment** لأدلة إثبات المراجعة .[١]

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية لتأثير إستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وإختيار إستراتيجيات المراجعة اللاحقة ، بحث منشور بمجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٠ .

أيضا أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٢) الى أن ممارسة المراجع للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance بأن القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى . فالمراجع يجمع أدلة الإثبات التى توفر أساس معقول لتكوين رأيه ، يتم فحص أدلة إثبات المراجعة على أساس إختبارى الأمر الذى يتطلب حكم مهنى بخصوص المجالات محل الإختبار فضلا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى يتعين أداؤها . وتلك الإختبارات فقط يمكن أن توفر تأكيد معقول وليس مطلق .

عموما ان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعتمد على فرض إلتزامات مهنية قبل الطرف الثالث – بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداءه ذلك العمل – بنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره من المراجعين فى نفس الظروف والمجال .

ويعترف مفهوم العناية المهنية الواجبة بأن المراجع – كأى إنسان أخر – معرض للخطأ فى التقدير والحكم ، وتلك الأنواع من الأخطاء تحدث فى كل المهن ، فالمراجع يؤدى خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوم من الخطأ ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة . وهذا ما أكدته العديد من القضايا المرفوعة أمام القضاء ضد المراجعين .

معايير العمل الميدانى Field Work Standards

حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (١) القسم رقم (١٥٠) ثلاثة معايير للعمل الميدانى يجب أن يلتزم بها المراجع عند الأداء الفعلى لعملية مراجعة

القوائم المالية الحيادية. تتمثل تلك المعايير فى معايير التخطيط والإشراف ، والرقابة الداخلية بالإضافة الى معايير أدلة الإثبات الكافية والصالحة .

معايير الإشراف والتخطيط Planning and Supervision

يشير إيضاح معايير المراجعة رقم (٢١) الى أن التخطيط الكافى يشمل معرفة المراجع وتفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيم الإدارة ، ونوع منتجاته أو الخدمات التى يقدمها وهيكل رأس المال ، والصلة مع الأطراف ذوى العلاقة التى لها مصلحة مشتركة مع العميل ، وطرق الإنتاج والتوزيع ، كما يجب معرفة المبادئ المحاسبية التى يتبعها العميل ، ويجب أن يحدد المراجع مقدما مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ومستوى الأهمية النسبية ، والظروف التى قد تدعو الى التوسع فى إختبارات المراجعة . بإختصار يجب على المراجع أن يحصل على معلومات كافية عن المشروع تمكنه من تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها بشكل كافى ، وعموما فإن تخطيط عملية المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق العملية ذاتها ، ويتطلب ذلك إعداد برنامج مراجعة يوضح إجراءات المراجعة التى يتم إتباعها ومن الذى يتولى تأديتها عند إجراء عملية المراجعة .

وعلاوة على ذلك فحيث ان أعضاء فريق المراجعة بوجه عام لديهم درجات متفاوتة من الخبرة فى المراجعة (حيث أن بعض منهم قد يكون من غير ذوى الخبرة نسبيا) ، من ثم فإنهم يجب أن يتم الإشراف عليهم بشكل كافى ، ويجب أيضا أن يتم إستخدام إشراف إضافى آخر لتعويض الأعضاء من ذوى عدم الخبرة . بصفة عامة يتضمن الإشراف توجيه المساعدين

القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف المراجعة ، وتحديد ما إذا كانت تلك الأهداف قد تحققت فى نهاية العمل الميدانى أم لا .

الرقابة الداخلية Internal Control

عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Internal Control in A financial Statement Audit** والتى عدلت بالإيضاح رقم (٧٨) اصطلاح الرقابة الداخلية **Internal Control** بأنه عبارة عن العملية التى تصممها إدارة الشركة لتوفير تأكيد معقول بأن أهدافها قد تحققت فى المجالات التالية :- (١) إمكانية الإعتماد (مصداقية) على التقرير المالى ، (٢) فعالية وكفاءة أعمالها ، (٣) الإلتزام بالقوانين واللوائح المقررة ، وتعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات أهمية كبيرة فى المراجعة حيث أنها تمثل الأداة التى تستخدمها المنشأة فى تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بطريقة يمكن الإعتماد عليها .

يتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بالحصول على فهم كافى بنظم الرقابة الداخلية ، ولاشك أن وجود نظم رقابة داخلية جيدة من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها من خلال إختبارات المراجعة الأخرى والعكس صحيح ، حيث أن نظم الرقابة الداخلية الضعيفة سوف تشير حتما الى الإحتمال المتزايد للإعتماد الأقل على المعلومات المالية كما أنه يزيد مقدار أدلة الإثبات التى يجب أن يجمعها المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى .

فالمعيار الثانى يوضح الغرضين وراء فحص نظم الرقابة وتقويمها ، حيث يتمثل الهدف الأول من تحديد مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ذاتها ، أما الهدف الثانى فهو تحديد مدى إختبارات المراجعة التى سيؤديها المراجع حتى يمكنه الإقتناع بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة يتأثر بالضرورة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة .

أدلة الإثبات الكافية والصالحة Sufficient Competent Evidential Matter

تعبر عملية المراجعة عن الفحص الإنتقادى الذى يتطلب جمع أدلة الإثبات ، فلكى يكون المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يتعين أن يقوم بجمع وفحص وتقييم هذه الأدلة ، وعادة ما يمارس المراجع حكمه المهنى الشخصى فى سبيل تحديد ملائمة تلك الأدلة ومدى موضوعيتها والتوقيت المناسب فى الحصول عليها بالإضافة الى علاقتها بالنتيجة المرتبطة بالعدالة الشاملة للقوائم المالية .

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وصالحة قبل التعبير عن رأيه فى القوائم المالية . وترتبط كفاية **Sufficiency** أدلة الإثبات بمقدار **Quantity** ونوعية **Quality** أدلة إثبات المراجعة التى يتم الحصول عليها ، فحتى يتم تحديد ما إذا كان دليل الإثبات كافى أم لا ، يتعين على المراجع أن يمارس حكمه الشخصى فى تحديد ما مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وما هى نوع أدلة الإثبات المطلوبة وذلك تأسيسا على طبيعة البند محل الفحص والأهمية النسبية للأخطاء والغش المحتمل ، ودرجة المخاطر المرتبطة بالإضافة الى أنواع وصلاحية **Competence** أدلة الإثبات المتاحة .

عموما إقتناع المراجع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها بالإضافة الى جودتها ، فيجب أن تكون الأدلة كافية Sufficient ويقصد بذلك أن تكون الكمية المتاحة كافية لتدعيم وتأكيد رأى المراجع ، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وصلاحية Competent ، وحتى يكون كذلك يجب أن يكون ملائم Relevant وفعال Valid ، وموثوق فيه Reliable وتعتمد فعالية دليل الإثبات على موضوعيته وخلوه من التحيز الشخصى ومدى قابليته للقياس الكمى .

وبالطبع فإن إتسام دليل الإثبات بخصائص الكفاية والملائمة والفعالية يوفر للمراجع كثيرا ما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن هناك أدلة إثبات أكثر صلاحية وأكثر كفاية من غيرها من الأدلة الأخرى ، حيث أن أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من أشخاص خارج المنشأة تعتبر بوجه عام أكثر صلاحية من تلك التى يتم الحصول عليها من أشخاص داخل المنشأة ، كما أن كمية صغيرة من الأدلة قد تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة .

معايير إعداد التقرير Standards of Reporting

حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (١) القسم رقم (١٥٠) لأربعة معايير للتقرير بهدف توفير إرشادات للمراجع عند إعداد تقرير المراجعة . تتعلق تلك المعايير بدراسة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، الثبات ، الإفصاح بالإضافة الى التعبير عن الرأى .

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :-

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يعبر المراجع عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) أم لا فى تقرير المراجع الحيادى . وقد تم تعريف تلك المبادئ فى إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٩) بعنوان مغزى عرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها The Meaning of Present Fairly in Conformity With GAAP بأنها تعنى إصطلاح محاسبى فنى يتضمن الأعراف Conventions والقواعد Rules والإجراءات Procedures الضرورية لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت محدد ، وتتضمن تلك المبادئ ليس فقط النشرات الملزمة مثل نشرات البحوث المحاسبية أو أراء مجلس المبادئ المحاسبية أو إيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية ، وإنما أيضا يشتمل على الطرق والإجراءات ذات القبول العام فى المحاسبة .

وتعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذى يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية وذلك اذا ما كانت تلك القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، إلا أنه قد يحدث أحيانا أن تعرض تلك القوائم معلومات أخرى كالتدفق النقدى أو الأصول والخصوم الناتجة من العمليات النقدية ، وفى تلك الحالة توجد أربعة أسس شاملة ومقبولة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة تلك القوائم المالية ، وتتمثل تلك الأسس التى حددها إيضاح معيار المراجعة رقم ٦٢ ، ٧٧ إستخدام الأساس

النقدى للمحاسبة ، القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى ، قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية ، وبالتالى فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أسس المحاسبة الشاملة فإن تلك القوائم تعتبر غير صادقة وعادلة ، وذلك الا إذا أثبت المراجع أن الإلتزام بأحد تلك الأسس المحاسبية يمكن أن يترتب عليه معلومات مضللة .

الثبات Consistency

يعنى الثبات إستخدام المنشأة نفس المبادئ المحاسبية التى إتبعتها فى إعداد القوائم المالية والتى تم تطبيقها فى السنة السابقة . ويتطلب المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير ضرورة إيضاح تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق .

ولاشك أن الإشارة الى ذلك الثبات والإتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية إنما يحقق هدفين هما (١) التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهرى بالتغيرات فى تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية ، (٢) ولو حدث وأن تأثرت تلك المقدرة على المقارنة بشكل جوهرى بمثل تلك التغيرات فإن ذلك يتطلب تعديل ملائم فى تقرير المراجعة ، حيث يتعين أن يحدد المراجع تلك التغيرات وما إذا كانت القوائم المالية قد أفصحت عن أثرها على تلك القوائم .

الإفصاح Disclosure

طبقا للمبدأ المحاسبى المعروف بالإفصاح الكامل أو العادل Full and Fair Disclosure فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن المعلومات المفيدة

فى عملية إتخاذ القرار لمستخدمى القوائم المالية ، ويتعين على المراجع تقييم مدى كفاية تأكيدات القوائم المالية للعميل والإفصاح عنها .

فالمعيار الثالث من معيار إعداد التقرير يتطلب إفصاح المراجع فى تقريره عن أية معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك إذا ما كانت تلك المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها ، فالإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة الى خلاف ذلك . ومن هنا فعندما يرى قارئ ومستخدم القوائم المالية تقرير مراجعة يتضمن رأى غير متحفظ فإن ذلك معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى إفصاح أكثر لعدالة عرض القوائم المالية .

وكما أشار ايضاح معايير المراجعة رقم (٣٢) بعنوان كفاية الإفصاحات فى القوائم المالية **Adequacy of Disclosure in Financial Statement** قد لا يتضمن الإفصاح الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فحسب ، بل أيضا قد يتضمن بنود أخرى مثل المصطلحات المستخدمة فى القوائم المالية أو التعليقات بين الأقواس فى القوائم المالية أو شكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية بالإضافة الى تبويب البنود داخل القوائم المالية .

وقد حدد ذلك الإيضاح أيضا أن المراجع يجب أن يمارس حكمه المهنى فى تحديد ما هى البنود التى تعتبر ضرورية للإفصاح الكافى وليس مجرد الإفصاح عن كافة البنود دون النظر الى مدى ملائمتها .

التعبير عن الرأى Expression of Opinion

ربما يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير من أكثر المعايير العشرة تعقيدا ، حيث يتطلب من المراجع أن يعبر عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم .

يتضمن ذلك المعيار ثلاثة عبارات هامة هى :-

١- يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن بإبداء ذلك الرأى .

فعادة ما يقوم المراجع إما إبداء رأى معين (قد يكون رأى غير متحفظ ، أو رأى متحفظ ، أو رأى سلبى) أو قد يمتنع عن إبداء الرأى عن تلك القوائم كوحدة واحدة .

ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتى تقدم لغرض المقارنة .

٢- فى حالة إمتناع المراجع عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الإمتناع.

وفيما يلى بعض أسباب ذلك الإمتناع :-

- تقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المراجع لعدم إستطاعته مراجعة تلك القوائم المالية بكفاية .
- عدم التأكد الذى يؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية كوحدة واحدة.
- عدم الإستقلال عن العميل .

٣- فى كل الأحوال التى يرتبط فيها إسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص عملية المراجعة ودرجة المسئولية التى يتحملها.

ويشير لفظ يرتبط أو يقترن الى الحالة التى عندها يوافق المراجع على إستخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التى تتضمن القوائم المالية أو عندما يعد المراجع قوائم مالية للعميل أو يساعد فى إعدادها وسواء ألحق إسمه بها أو لم يلحق .

وتتطلب معايير المراجعة أن يفصح المراجع بشكل واضح عن العمل أو المهمة التى قام بها ، ومسئوليته إزاء تلك القوائم المالية .

٥/٢ معايير خدمات إبداء الرأى Attestation Standards

توفر إيضاحات معايير خدمات إبداء الرأى التى أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى إرشادات عريضة عن خدمات إبداء الرأى بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية ، ومثال على ذلك إبداء الرأى وإعطاء شهادة **Attesting** على توزيع الصحف أو على مقدرة برنامج الحاسب الإلكترونى على أداء وظيفة معينة ، أيضا يتم تطبيق معايير إبداء الرأى أو التصديق عندما يؤدى المحاسب القانونى مراجعة إلتزام أو مراجعة تشغيلية أو أية خدمات أخرى للتصديق وإبداء الرأى .

ورغما عن أن المعايير الخاصة بمراجعة القوائم المالية كانت موجودة عندما تم تطوير معايير خدمات إبداء الرأى أو التصديق فى عام ١٩٨٦ ، إلا أن معايير إبداء الرأى توفر :-

١- إطار عمل أساس لجهات وضع المعايير على إستخدامها فى تطوير معايير إبداء الرأى على أنواع محددة من الخدمات .

٢- إرشادات للمحاسبين القانونيين يتعين إتباعها عندما يؤدون خدمات إبداء الرأى فى مجالات لا يوجد لها معايير . تلك المعايير لم يتم وضعها لتحل محل معايير المراجعة ، وإنما هى تتضمن معايير لخدمات ابداء الرأى . ويمكن عرض معايير خدمات إبداء الرأى فى الشكل الإيضاحى رقم (٢/٩) ، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المتعارف عليها (القابلة للتطبيق على كافة أنواع عمليات مراجعة القوائم المالية) ومعايير خدمات إبداء الرأى (القابلة للتطبيق على كافة مهام وخدمات إبداء الرأى الأخرى) متداخلان الا أنهما مختلفان ، كما هو موضح فى الشكل رقم (٢/١٠) بسبب الإختلاف الرئيسى بين عمليات المراجعة **Audits** وعمليات خدمات إبداء الرأى **Attestation Engagements** ، وحيث أن معايير خدمات إبداء الرأى قد تم تصميمها لتوفير إطار عام لخدمات الرأى الأخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية التاريخية فإن الإشارة الى القوائم المالية والى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم حذفها ، كما أن هناك معيارين عامين لخدمات إبداء الرأى لم يتم تضمينها داخل معايير المراجعة المتعارف عليها ، كما أن واحد من معايير العمل الميدانى وإثنين من معايير إعداد التقرير فى معايير المراجعة المتعارف عليها غير مذكورة صراحة فى معايير إبداء الرأى .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين في تحسين جودة ودقة التنبؤ والتوقعات المالية والإفصاح عنها في ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دارسة إختبارية وتجريبية) ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، كلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة ، ملحق نوفمبر ١٩٩٩ .

شكل رقم (٢/٩)
معايير خدمات إبداء الرأى

المعايير العامة General Standards

١- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس Practitioner أو ممارسين لديهم تدريب وكفاية فنية كافية لأداء وظيفة إبداء الرأى Attestation .

٢- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد Assertion .

٣- يجب أن يقوم الممارس بأداء الخدمة فقط عندما يكون لديه سبب للإعتقاد بوجود الموقفين التاليين :-

أ - أن يكون التأكيد قابل للتقييم فى مواجهة معايير معقولة يكون قد تم تحديدها عن طريق كيان تنظيمى معين أو تم تحديدها عند عرض التأكيد بطريقة واضحة وشاملة بشكل كافى للقارئ ذو المعرفة حتى يكون قادرا على فهمها .

ب- أن يكون التأكيد قابل للتقدير أو القياس المتسق بشكل معقول بإستخدام تلك المعايير .

٤- فى كافة الأمور المرتبطة بالخدمة يجب أن يتم الحفاظ على الإستقلال فى الإتجاه الذهنى عن طريق الممارس أو الممارسين .

٥- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء خدمة إبداء الرأى .

المعايير العمل الميدانى Standards of Field Work

١- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافى وأن يتم الإشراف الملائم على المساعدين .

٢- يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية لتوفير أساس معقول للإستنتاج والرأى الذى سيتم التعبير عنه في التقرير .

معايير إعداد التقرير Reporting Standards

١- يجب أن يحدد التقرير التأكيد محل إبداء الرأى وتحديد طبيعة الخدمة .

٢- يجب أن يذكر التقرير إستنتاج الممارس بخصوص ما إذا كان التأكيد قد تم عرضه طبقا لمعايير مقررة أو محددة والتى بناء عليها يتم القياس .

٣- يجب أن يذكر التقرير كافة التحفظات الهامة للممارس بخصوص المهمة وعرض التأكيد.

٤- يجب أن يتضمن التقرير عن مهمة تقييم تأكيد معين بأنه قد تم عرضه طبقا لمعايير أو إجراءات متفق عليها ، كما يجب أن يتم ذكر إيضاح يحدد إستخدام التقرير وقصره على الأطراف الذين يوافقون على مثل تلك المعايير أو الإجراءات .

جدول رقم (٢/١٠)

ملخص مقارن لمعايير إبداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير إبداء الرأى	معايير المراجعة المتعارف عليها
معايير عامة : تأهيل المحاسب القانونى وجودة العمل	
١- تدريب وكفاية فنية كافية .	١- تدريب وكفاية فنية كافية .
٢- معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد .	ــــ
٣- معايير محددة أو مذكورة .	ــــ
٤- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .	٢- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .
٥- العناية المهنية الواجبة .	٣- العناية المهنية الواجبة .
معايير العمل الميدانى فى جمع وتقييم أدلة الإثبات	
٦- التخطيط والإشراف الكافى .	٤- التخطيط والإشراف الكافى .
ــــ	٥- فهم كافى بالرقابة الداخلية .
٧- دليل إثبات كافى .	٦- دليل إثبات كافى وصالح .
معايير إعداد التقرير : نتائج التقرير	
٨- تحديد تأكيد وذكر طبيعة المهمة .	٧- بالإتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
٩- تحديد الإستنتاج بخصوص الإتساق مع المعايير .	٨- الثبات .
ــــ	٩- كفاية الإفصاح .
١٠- ذكر التحفظات بشأن التأكيد .	١٠- التعبير عن الرأى .
١١- قصر إستخدام التقرير على الإجراءات المتفق عليها .	

المعايير العامة لخدمات إبداء الرأى

General Standards for Attestation Engagements

المعيارين الذين (من المعايير العامة) لم يتم تضمينها فى معايير المراجعة المتعارف عليها يحددان حدود وأنواع مهام خدمات إبداء الرأى التى يجب أن يؤديها المحاسبون القانونيون ، حيث يجب أن يكون لدى المحاسبين القانونيين معرفة كافية بالموضوع محل المراجعة حيث أن معرفة المحاسبة وأنشطة الأعمال يعتبر أمرا ضمنيا يرتبط بالتدريب والكفاية الفنية للمراجع . أيضا لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها معيارا قابلا للمقارنة مع المعيار الثالث لخدمات إبداء الرأى بسبب أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى معايير مقررة لتقييم القوائم المالية (كما هو مشار اليه فى معيار التقرير الأول) .

إمتلاك معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد

Possess Adequate Knowledge of the Subject Matter

يدرس المعيار الثالث أهمية معرفة الموضوع محل التأكيد ، على سبيل المثال عندما يشهد المحاسب القانونى على أن برنامج الكمبيوتر سوف يؤدى بطريقة معينة فإنه يجب أن يمتلك معرفة كافية عن برامج الكمبيوتر .

إتباع معايير مقررة أو محددة توفر الإتساق

Follow Established or Stated Criteria that Provide Consistency

طبقا لذلك المعيار فإنه يجب أن توجد معايير معقولة فى ضوئها يتم تقييم التأكيد . المعايير المستخدمة لتقييم تأكيد معين – على سبيل المثال أن برنامج الكمبيوتر سوف يؤدى كما ذكر المصنع يجب أن تكون مألوفة للدرجة أنه إذا

قام محاسب قانونى آخر بتقييم التأكيد فإن نفس المحاسبين يجب أن يتوصلا الى نتائج مماثلة أو إستنتاجات متسقة . ويجب أن يتم ذكر المعايير التى فى ضوئها يتم تقييم التأكيد إذا لم تكن مقبولة على نطاق واسع .

معايير العمل الميدانى لخدمات إبداء الرأى

Standards of Field Work for Assertion Engagement

لا تتطلب معايير إبداء الرأى فهم لنظام الرقابة الداخلية حيث قد لا يكون التأكيد خاضعا للرقابة الداخلية ، ومع ذلك فإن المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى لمعايير إبداء الرأى يتضمن فهما للرقابة الداخلية إذا كان جزءا ملائما لجمع أدلة الإثبات .

معايير التقرير لخدمات إبداء الرأى

Standards of Reporting for Attestation Engagements

يتم تصميم معايير التقرير لإرشاد المحاسبين القانونيين عند إصدار تقرير يشير الى الإجراءات المؤداه ، والنتائج أو أى قيد موضوع على إستخدام التقرير . معايير التقرير فى معايير المراجعة المتعارف عليها سواء المعيار الثانى (الثبات) أو الثالث (الإفصاح المعرفى) يعتبران معيارين محددين ضمنا فى معيار التقرير الثانى من معايير إبداء الرأى . وأخيرا فإن معيار التقرير الرابع لمعايير إبداء الرأى تعترف بأن خدمات إبداء الرأى غالبا ما يتم تفصيلها حسب إحتياجات المستخدمين الذين يساهمون فى تحديد إما طبيعة أو نطاق الخدمة أو المعايير المتخصصة التى فى ضوئها يتم قياس التأكيدات .

تتطلب معايير خدمات إبداء الرأى من المحاسبين القانونيين أن يقيدوا عملية توزيع تقريرهم عندما يوافق المحاسب القانونى والعميل على الإجراءات المستخدمة فى تقييم تأكيد معين . يعتبر ذلك المظهر غير ضروريا عند مراجعة القوائم المالية حيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى عبارة عن معايير متفق عليها لتقييم القوائم المالية . أيضا فإن المراجعين لا يطبقون إجراءات متفق عليها على القوائم المالية نظرا لأن المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى يتطلب جمع أدلة إثبات كافية للتعبير عن رأى القوائم المالية كوحدة واحدة .

تحديد التأكيد وذكر طبيعة الخدمة

Identify the Assertion and State the Character of the Engagement

يتطلب ذلك المعيار أن يحدد التقرير التأكيد بالإضافة الى ذكر طبيعة المهمة ، على سبيل المثال إذا ما تعاقد أحد المحاسبين القانونيين على إبداء رأى بأن برامج الكمبيوتر تؤدى الوظائف المعلن عنها ، فإن التأكيد سيكون أن تلك البرامج تؤدى طبقا للوظائف التى تم التقرير عنها ، عند ذكر طبيعة المهمة فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كانت المهمة عمليه إختبار Examination أم فحص تحليلى أو تعاقد على تطبيق إجراءات متفق عليها .

تحديد نتيجة بشأن الإتساق مع المعايير

State Conclusion about Conformity with Criteria

طبقا لذلك المعيار فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كان تأكيد العميل تم عرضه طبقا للمعايير المقررة أم لا ، فى مثال برنامج الكمبيوتر تتمثل المعايير فى إيضاحات تم عملها لوصف البرنامج . على سبيل المثال قد يذكر

المصنع أن البرنامج يضبط التهجي عند معدل ٩٠٠ كلمة كل دقيقة ، وسوف تنكر النتيجة ما إذا كانت برامج الكمبيوتر تؤدى حسب الوظائف المحددة لها .

التحفظات المرتبطة بعرض التأكيد

State Reservations about Presentation of Assertion

يستلزم ذلك المعيار أن يوضح المحاسب القانونى أى تحفظات بشأن تأكيدات العميل فى التقرير ، فى مثال برنامج الكمبيوتر إذا ما كانت الشكوى بأن البرنامج بضبط التهجى عند معدل ٩٠٠ كلمة فى الدقيقة ولكن لا يقوم بأداء ذلك ، فإن التقرير يجب أن يوضح أنه لا يؤدى حسب ما هو مقرر .

قصر إستخدام التقرير عند أداء مهمة تطبيق إجراءات متفق عليها

Limit Use of a Report on an Engagement to Apply a Greed-Upon Procedures

طبقا لذلك المعيار عندما تتضمن المهمة تطبيق إجراءات متفق عليها فإن إستخدام التقرير يجب أن يتم قصره على أطراف محددة ، ذلك القيد يكون مطلوبا حيث أن الإجراءات المتبعة عادة ما تكون أكثر تعقيدا مقارنة بتلك المؤداة عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية ، لذلك فإن التقرير يجب أن يتم قصره وتقييده لتخفيض مخاطر عدم إدراك المستخدمون العموميون للطبيعة المقيدة للتقرير ومن ثم تخفيض مخاطر إعتمادهم عليه بشكل كبير .

٦/٢ معايير المراجعة الدولية International Auditing Standards (IAS)

يعتبر هدف المراجعين الخارجيين متماثل فى جميع البلدان – ويتمثل فى إعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بإتباع معايير المراجعة

المتعارف عليها أم لا ، وكما سبق مناقشته فى الفصل الأول أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها المتبعة فى أداء عملية المراجعة غير موحدة أو متماثلة من بلد الى أخر .

عملية المراجعة التى يتم إجرائها طبقا لمعايير بلد أجنبى قد لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فى معظم البلاد تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية قانونية إجبارية **Statutory Audit** تتطلب من المراجع أن يتبع إجراءات مقررة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأى معين على القوائم المالية . ففى إيطاليا على سبيل المثال قد يكون للمراجعين القانونيين **Statutory Auditors** مصالح مالية فى الشركة التى يقوموا بمراجعتها على الرغم من أنهم قد لا يكونون مديرين أو عاملين بها . وفى ألمانيا تمتلك البنوك مكاتب للمراجعة قد تقوم بمراجعة الأنشطة والمشروعات التى تمتلكها . وفى فرنسا فإن القواعد المهنية والأخلاقية تعتبر جزء من التشريعات القانونية . حيث ينص تقرير المراجعة فى فرنسا على أن القوائم المالية أعدت طبقا للمتطلبات القانونية وقانون الشركات ، وبصفة عامة لا يقومون المراجعون فى فرنسا بدراسة هيكل الرقابة الداخلية أو قد لا يعدون مصادقات على الأرصدة الخاصة بالنقدية أو حسابات المدينين أو حسابات الدائنين ، وفى كولومبيا حيث لا توجد جهة أو تنظيم مهنى لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها – يقوم المراجعون فقط بفحص القوائم المالية طبقا للقواعد القانونية الخاصة بإمساك السجلات .

لاشك أنه من الصعوبة بمكان تطوير معايير موحدة ومتماثلة للأداء والممارسة يتم إتباعها خلال بلدان العالم ، وقد حددت البلدان المختلفة عديد من التحفظات المتباينة المرتبطة بذلك ، فالتباعد الجغرافى والإختلافات فى الثقافة وممارسات الأنشطة والأعمال والتباين فى الممارسات المرتبطة بالمحاسبة

والمراجعة قد جعلت مراجعة الشركات متعددة الجنسيات Multinational Companies أمرا من الصعوبة بمكان تأديته ، على سبيل المثال المراجعون الذين يقومون بأداء عملية مراجعة لشركة متعددة الجنسية فى الولايات المتحدة يجب أن يكونوا على صلة وتآلف بكل من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية ونظيرها فى البلد الذى تعمل فيه المنشأة أو تحصل فيه على تمويلها .

ان درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات الى زيادة رأس مالها وإنتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد وتوفيق معايير للمحاسبة والمراجعة . يعتبر مصطلح توفيق أو تناسق Harmonization تعبيرا ملائما حيث أن كافة الإختلافات من المحتمل عدم تحقيقها نتيجة للتباين فى الظروف البيئية التى يتم فيها أداء خدمات المحاسبة والمراجعة . ولاشك أن الإختلافات فى مستويات التصنيع والتعليم والأهداف الإجتماعية والطموح بالإضافة الى الإختلافات فى مستويات الثقافة قد أضفت الصعوبة الكبيرة نحو تحقيق الإجماع على تلك المعايير . ولاشك أن تحقيق درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض سيخفض على الأقل من تكلفة المحاسبة أو المراجعة للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسية .

وقد تم تأسيس الإتحاد الدولى للمحاسبين The International Federation of Accountants (IFAC) فى عام ١٩٧٧ لتطوير إرشادات عن المراجعة وممارسات إعداد التقرير ولأغراض زيادة القبول الدولى لتلك الإرشادات . وتنص إفتتاحية تلك الإرشادات على أن اللوائح والنشرات الوطنية تحكم عمليات المراجعة داخل بلد معين ، ويشير ذلك الى أن إرشادات المراجعة الدولية

International Auditing Guidelines يتعين أن يتم تبنيها عن طريق مجلس معايير المراجعة قبل أن تكون ملزمة فى الولايات المتحدة الأمريكية .(١)

وهناك متطلبات أخرى متعددة الجنسية تعمل على توفيق معايير للمحاسبة والمراجعة تتضمن هيئة الأمم المتحدة ، والتنظيمات الخاصة بالتعاون والتطوير الإقتصادى والمجتمع الأوروبى . بإختصار على الرغم من المحاولات التى يتم بذلها لتوفيق معايير المحاسبة والمراجعة ، ورغما عن وجود تنظيمات تقترح معايير للمراجعة الا أنه حتى الآن لا توجد مجموعة من معايير المراجعة التى يتم قبولها دوليا . بالأحرى فإن المراجعين فى كل بلد يتبعون الممارسات والمعايير المقررة للبلد التى تعمل خلاله الشركة وتمارس أنشطتها فيه . على سبيل المثال فإن مراجعى الشركات فى الولايات المتحدة الأمريكية أو مراجعى الشركات التى تسعى نحو إقتراض أموالا فى ذلك البلد يتعين عليهم إتباع معايير المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية .

رغما عن ذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدولة كأساس لتطوير معاييرها المحلية الخاصة ، وكذلك يمكن أن تعتمد عليها الدول فى عمل معايير خاصة بها إذا لم يكن لديها معايير من قبل ، ولاشك أن معايير المراجعة الدولية قد ساعدت فى توفيق مهنة المراجعة خلال دول العالم .

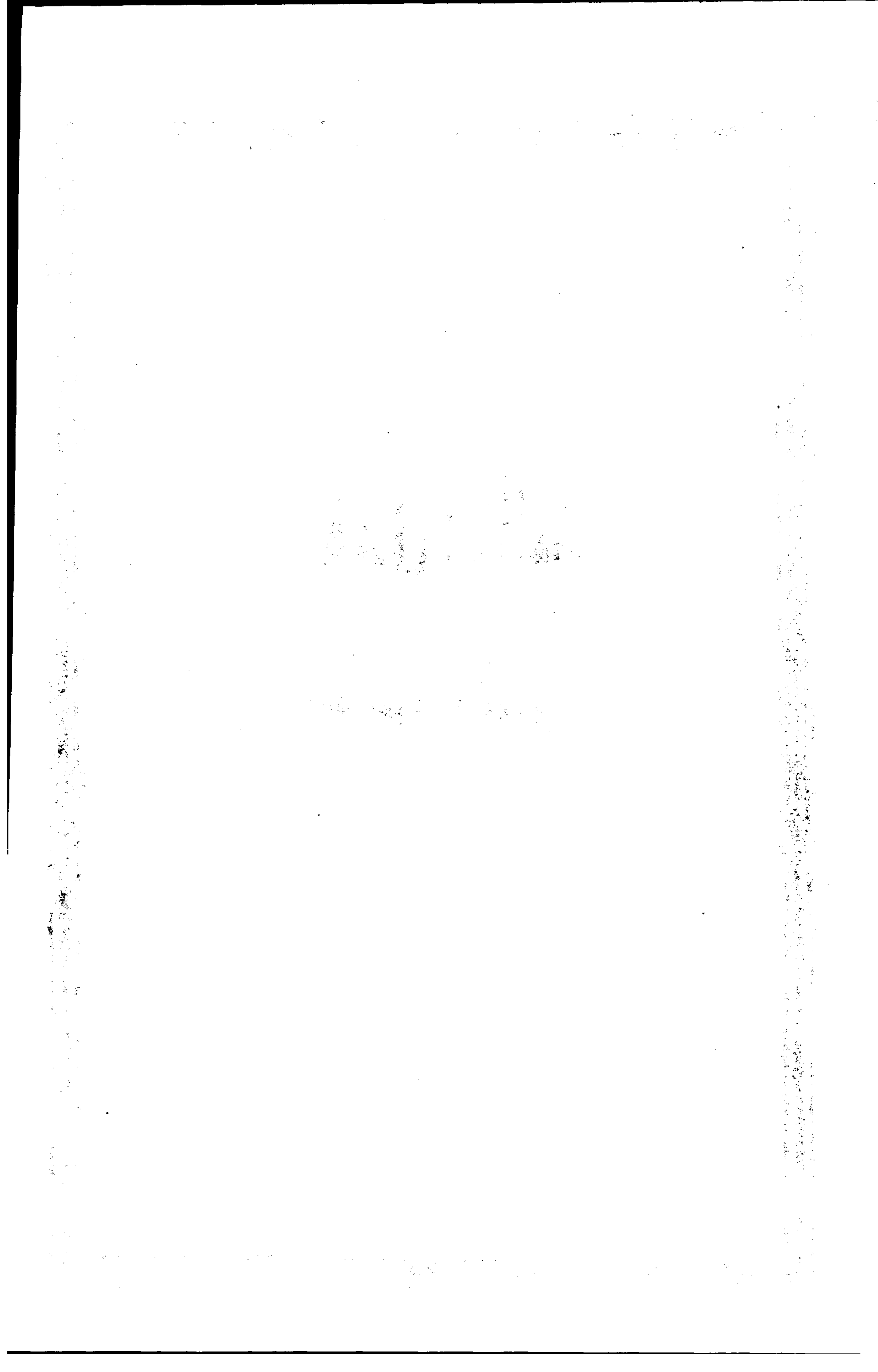
ويمكن القول أن معايير المراجعة الدولية لا تعتبر معايير ملزمة ، حيث ليس لدى الإتحاد الدولى للمحاسبين أية سلطة فى فرض تلك المعايير .

---

(١) د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

الفصل الثالث

السلوك المهنى



الفصل الثالث

السلوك المهنى

Professional Conduct

مقدمه :

تتميز أى مهنة بعدة خصائص مميزة تتمثل فى إتقان مهارة ثقافية معينة يتم الحصول عليها بالتدريب والتعلم ، وقبول واجبات نحو المجتمع ككل بالإضافة الى واجبات تجاه العميل ، وتقديم خدمات أساسها المجهود البشرى الذهنى ، وإذا كانت مهنة المحاسبة يجب أن تلتزم بواجباتها أمام الجمهور (العملاء ، مانحى الإئتمان ، الحكومة ، العاملين ، المستثمرين والمجتمع وغيرهم) ، من ثم يتم فرض مسئولية على هؤلاء المحاسبين من زاوية الصالح العام أو المصلحة العامة (أو الصالح الإقتصادى لمجتمع الأفراد والمؤسسات) ، ولا يمكن للمحاسبين أن يقعوا فى ذلك الوضع المميز الا بإستمرارهم فى تقديم خدماتهم الفريدة للجمهور على أعلى مستوى من الأداء ووفقا لمتطلبات السلوك المهنى التى تعمل على تأكيد مثل ذلك الأداء .

يتطلب الأمر تطوير دليل للآداب والسلوك **Code of Ethicks or Conduct** يوضح مدى قبول المهنة لمسئولياتها قبل الأطراف التى تخدمها ، ولاشك أن معرفة الجمهور بأن أعضاء مهنة المحاسبة يجب أن يتمسكون ويلتزمون بمثل ذلك الدليل من شأنه توفير مجموعة من التوقعات بشأن جودة الخدمات التى يوفرها المحاسبون القانونيون هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى

فإن ذلك الدليل يفيد أعضاء المهنة على المستوى الفردى أو على المستوى العام للمهنة ككل عن طريق توفير الحد الأدنى من المعايير التى يتوقع أن يتمسك بها هؤلاء الأعضاء بالكامل . وقد ناقش الفصل السابق المعايير المهنية (معايير المراجعة المتعارف عليها ، معايير إبداء الرأى وإيضاحات معايير المراجعة) التى تحكم أداء خدمات المراجعة وإبداء الرأى ، وفى هذا الجزء سوف يتم التركيز على دليل السلوك المهنى الذى يطبق على كافة الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية سواء الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو عن طريق الإتحاد الدولى للمحاسبين ، وفى سبيل تحقيق أهداف ذلك الفصل يمكن تقسيمه وتنظيمه على النحو التالى :-

٣/١ نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكى والدولى .

٣/٢ الإستقلال والأمانة والموضوعية .

٣/٣ معايير التأهيل المهنى .

٣/٤ مسئوليات المراجع تجاه العملاء .

٣/٥ مسئوليات المراجع تجاه زملائه .

٣/٦ المسئوليات والممارسات الأخرى .

١/٣ نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكى والدولى

An Overview of the U.S or IFAC Professional Conduct

١/١/٣ هدف دليل السلوك المهنى

يستخدم مصطلح المهنة **Profession** لوصف مجموعة من الأفراد الذين يزاولون عملا فنيا ذهنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور فى الوقت الذى يسعون فيه كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة المتمثلة فى كسب إحتياجاتهم المعيشية، ويعتبر المحاسبون والمراجعون القانونيون – وفقا لذلك التعريف مهنيون .

ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية معايير متسقة للأخلاقيات والسلوك المهنى عند أدائهم مهامهم حتى يمكن الإعتماد على نتائج عملهم والثقة فيها ، ومن ثم تعد أدلة آداب وسلوك المهنة **Codes of Ethicks or Conducts** قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها ، وتكون تلك الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين خارج المهنة لتصرفات المحاسبين المهنيين ، وقد يضع كل عضو من أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكاتبهم معايير خلقية وسلوكية تزيد عن المعايير التى وضعتها المهنة لأعضائها ، حيث تعتبر المعايير المهنية بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والأخلاقيات التى يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين .

ويتحدد دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية على ضوء المسئوليات المهنية **Professional Responsibilities** التى يجب أن يلتزمون بها ، عموما تخدم أدلة أخلاقيات وسلوك المهنة هدفين هما :-

١- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بوجود دليل آداب وسلوك يحكم تصرفات أعضاء مهنة المحاسبة القانونية ، وبالتالى ترتفع مكانة تلك المهنة وأعضائها ومهامها ، وتزداد الثقة فى نتائجهم وتقاريرهم بالإضافة الى إتاحة الفرص للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة .

٢- وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين بإعتبارها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات إستمرارهم كمزاولين لعملهم المهنى .

ولاشك أن قبول أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الإلتزام بمعايير السلوك يرجع الى إقتناعهم الذاتى بالمنافع التى قد تعود عليهم هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى لكونهم مسئولين قانونا أمام كل من الجمهور من الطرف الثالث أو عملاء المراجعة ، لذلك يتعين عليهم إلتزامهم بمعايير السلوك وعلى وجه التحديد :-

- الإلتزام بمعايير السلوك التى تدعم الإستقلال والنزاهة والموضوعية .
- الحفاظ على سرية العلاقة بين المراجع القانونى وعميل المراجعة .
- أداء مهام المراجعة أو إبداء الرأى أو أى مهام أخرى بكفاءة مهنية مرتفعة .
- المحافظة على وتنمية العلاقات الطيبة بين المحاسب والمراجع القانونى وبين الآخرين من ذات أعضاء المهنة .

ولذلك فإن إلتزام المحاسبون والمراجعون القانونيون بمعايير السلوك يساهم فى رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها إجتماعيا وفنيا وخلقيا وتنمية إحترام الجمهور لمكانتها فى المجتمع .

٢/١/٣ دليل السلوك المهنى فى الولايات المتحدة الأمريكية

تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى فى عام ١٩١٧ أول دليل لسلوك مهنة المحاسبة ، وقد تميز ذلك الدليل بالبساطة حيث تضمن عديد من المحظورات التى يجب أن يتفاداها المحاسبون مزاولوا المهنة وتضمنت ما يلى:-

١- إبداء الرأى فى قوائم مالية تتضمن أخطاء هامة وتحوير الحقائق أو إغفال أى معلومات يؤدى عدم وجودها فى القوائم الى تشويه الحقائق .

٢- السماح لأى شخص بممارسة المهنة تحت اسم عضو من أعضاء المجمع ، إذا ما كان ذلك الشخص ليس شريكا للعضو أو موظفا لديه أو عضوا بالمجمع .

٣- المشاركة فى الأتعاب أو قبول الرشاوى .

٤- مزاولة مهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسب والمراجعة التى يزاولها العضو .

٥- إبداء الرأى فى قوائم مالية غير مراجعة تحت إشراف عضو من أعضاء المجمع أو أحد شركائه أو موظفا يعمل تحت إشرافه .

٦- محاولة إستخدام النفوذ للتأثير فى القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة .

٧- التعدى على زملاء المهنة لإجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقى .

ولم يتضمن ذلك الدليل أية شروط أو إلتزامات خاصة بتعارض المصالح أو الحياد أو الإعلان عن خدمات المحاسب وقبول العطاءات فى سبيل الحصول على عملاء جدد والأتعاب المشروطة وسرية العلاقة بين المحاسب

وعميله . فذلك الدليل كان متسقا فى تلك الفترة مع دور المحاسب القانونى فى تلك الفترة قبل التوسع فى مسئوليات وظيفة إبداء الرأى – ومن هنا كان الأمر يتطلب تطوير ذلك الدليل بحيث يتلائم مع المتغيرات المستجدة فى بيئة مهنة المراجعة .

ولذلك فقد تم إعادة صياغة دليل سلوك المهنة فى عام ١٩٧٣ ، حيث قامت اللجنة المسئولة عن ذلك بإعداد المفاهيم الأساسية للدليل فى صورة وجهة نظر فلسفية للمفاهيم التى إشتقت منها قواعد مزاولة المهنة ، مع توضيح مدى أهمية تلك المفاهيم للمهنة ، وقد أعدت توصيات اللجنة المحاسبين القانونيين نحو السعى الى تحقيق عدة أهداف تمثل مبادئ السلوك المهنى وهى:–

١– المسئوليات المهنية professional Responsibilities

يجب على الأعضاء عند القيام بمسئولياتهم كمهنيين أن يمارسوا ويتخذوا أحكام مهنية وبشكل أخلاقى فى كافة أنشطتهم .

٢– الصالح العام The Public Interest

يجب أن يقبل الأعضاء الإلتزام الخاص بالتصرف بشكل يخدم الصالح العام ، بشكل ينال ثقة الجمهور ويوضح مدى الإلتزام بالمهنة .

٣– الأمانة المهنية Professional Integrity

يجب على الأعضاء أن يؤدوا كافة مسئولياتهم المهنية بأعلى مستوى من الأمانة حتى يحافظوا على ثقة الجمهور .

٤- الموضوعية والإستقلال Objectivity and Independence

يجب على العضو أن يحافظ على موضوعيته وأن يكون خالى من أى نزاع أو تعارض المصلحة عند الإضطلاع بالمسئوليات المهنية ، ويجب على العضو المزاول أن يكون مستقلا وحياديا سواء فى الحقيقة أو فى المظهر عند توفير خدمات المراجعة أو خدمات إبداء الرأى .

٥- العناية الواجبة Due Care

يجب أن يراعى العضو المعايير الفنية والأخلاقية للمهنة ، وأن يسعى بإستمرار نحو تحسين كفاءة وجودة خدماته وأن يضطلع بمسئوليته المهنية بأفضل مقدرة له .

٦- نطاق وطبيعة الخدمات The Scope and Nature of Services

يجب على العضو المزاول أن يراعى مبادئ دليل السلوك المهنى عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات المطلوب أن يقدمها .

تلك الأهداف الخلقية الخمس تمثل مبادئ دليل السلوك المهنى **Principles of Conduct** وبعد إعتمادها قامت لجنة إعادة صياغة الدليل بإعداد قواعد السلوك **Rules of Conduct** والتى تهدف الى تحديد وتعريف التصرفات المتوقعة من المحاسب والمراجع القانونى بدقة وتفصيل فى سبيل تحقيق تلك الأهداف والمبادئ الخمسة ، وتمثل قواعد السلوك معايير خلقية ملزمة يتعرض مخالفوها من المحاسبين والمراجعين المهنيين للتأديب .

وقد أضافت اللجنة جزءا ثالثا للدليل أطلق عليه تفسيرات القواعد Interpretation of the Rules إعترافا منها بالإختلافات المحتملة فى تفسير القواعد ، ومن ثم فإن هدف تلك التفسيرات هو توضيح تطبيقات ونطاق إتباع قواعد السلوك . وتم تقسيم تلك التفسيرات الى خمسة أقسام يخص كل منها واحدا من المفاهيم السابقة ، ولا تعد تفسيرات القواعد ملزمة فى حد ذاتها ، إلا أنه يجب على مخالفيها تبرير أسباب عدم الإلتزام بها أمام لجان التأديب .

وقد أضاف المجمع خلال الفترة من ١٩٧٣ الى ١٩٧٧ جزء جديد أطلق عليه أحكام الآداب والسلوك Ethics Rulings ، حيث تضمن إستفسارات وتوضيحات تخص بعض التصرفات التى قد تواجه المحاسب والمراجع القانونى ، ويتضمن الدليل تلك الأحكام بعد تحديثها مبوبة طبقا للمفاهيم الأساسية الخمسة للتصرفات الخلقية للمحاسب والمراجع القانونى .

وفى عام ١٩٧٨ أدخل المجمع عدة تعديلات إضافية أخرى لقواعد التصرفات المهنية متضمنة قسمين جديدين أولهما أهداف المجمع ، وثانيهما ما يتعلق بالممارسة المهنية للمحاسب والمراجع القانونى ، وهدف هذان القسمان إلقاء الضوء على العلاقة بين بيئة العمل المهنى للمحاسب والمراجع القانونى وأصول السلوك المهنى المتوقع منه .

يوضح الشكل رقم (٣/١) ملخص بالشكل الهرمى للمبادئ والقواعد والتفسيرات والأحكام لدليل السلوك المهنى الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

شكل رقم (٣/١)

التشكيل الهرمى دليل السلوك المهنى

	البيان الرسمى	الوصف	مثال
الدليل	المبادئ Principles	توفير إطار واسع وأساسى لتطوير القواعد .	الموضوعية والإستقلال – منع العلاقات التى قد يبدو منها إضعاف موضوعية العضو عند أداء خدمات إبداء الرأى .
	القواعد Rules	أحكام الأداء وتوفير أساس للتفسيرات .	القاعدة (١٠١) الإستقلال – يجب أن يكون العضو حياديا عندما يقوم بتوفير خدمات إبداء الرأى .
	التفسيرات	شرح معنى القواعد .	تفسير القاعدة ((١٠١)-(١)-(١٠١)-(١٢)) مواقف عامة خلالها يتم اضعف استقلال المهنة .
	الأحكام	تطبق قواعد وتفسيرات على مواقف محددة .	دراسة مواقف معينة فى ضوء القواعد والتفسيرات . على سبيل المثال ما اذا كان الموظف أو الشريك يمكن أن يوافق على قبول هدية من العميل .

وقد إستمر دليل آداب وسلوك المهنة الذى وضعه المجمع سلطته من لوائح وتعليمات المجمع نفسه ، وتنص تلك اللوائح على سلطة المجلس التأديبى بالمجمع فى تأديب أى عضو من الأعضاء – بعد المرافعة العلنية – ثبت خطاه ومخالفته أى قاعدة من قواعد الدليل وتتراوح إجراءات التأديب ما بين مجرد النصح والإنذار الى الفصل من المهنة لمن ثبت مخالفته لتلك القواعد .

وتتكون قواعد سلوك المهنة من (١١) قاعدة سلوك ملزمة هى :-

١- القاعدة رقم (١٠١) الإستقلال . Independence

٢- القاعدة رقم (١٠٢) الأمانة والموضوعية. Integrity and Objectivity

٣- القاعدة رقم (٢٠١) المعايير العامة. General Standards

٤- القاعدة رقم (٢٠٢) الإلتزام بالمعايير . Compliance with Standards

٥- القاعدة رقم (٢٠٣) المبادئ المحاسبية . Accounting Principles

٦- القاعدة رقم (٣٠١) سرية معلومات العميل . Confidential Client Information

٧- القاعدة رقم (٣٠٢) الأتعاب المشروطة . Contingent Fees

٨- القاعدة رقم (٥٠١) الأعمال المخلة بكرامة المهنة. Acts Discreditable

٩- القاعدة رقم (٥٠٢) الإعلان والوسائل الأخرى لإجتذاب العملاء .

Advertising and Other Forms of Solicitation .

١٠- القاعدة رقم (٥٠٣) العملاء والأتعاب المشروطة .

Commission and Referral Fees .

١١- القاعدة رقم (٥٠٥) شكل المكتب المهنى والإسم .

Form of Practice and Name .

وتسرى تلك القواعد على كافة الخدمات المهنية التى يقدمها أعضاء المجمع مشتملة على المراجعة الحيادية وخدمات الإستشارات الإدارية والضرائب وفحص السجلات وإمساك الدفاتر ، وهناك إستثناءان فى تطبيق القواعد هما :-

١- إذا نصت القواعد على خلاف ذلك مثل ما ذكر فى القاعدة رقم (١٠١) التى تختص فقط بأعمال المراجعة الحيادية .

٢- إذا كان العضو يزاول مهنة المحاسبة خارج الولايات المتحدة الأمريكية ، وبالتالى يلتزم بقواعد سلوك المهنة المتبعة فى الدولة التى يزاول فيها مهنته ، أما إذا كانت الدولة الأجنبية تتبع نفس قواعد سلوك المهنة الأمريكية فيجب على العضو الإلتزام بالقاعدتين رقم (٢٠٢) ورقم (٢٠٣) .

أما بالنسبة للمحاسب القانونى العضو بالمجمع الذى لا يزاول مهنة المحاسبة فيجب عليه الإلتزام بالقاعدة رقم (١٠٢) التى تخص الموضوعية والأمانة ، والقاعدة رقم (٥٠١) التى تخص التصرفات المهنية ، وفيما عدا ذلك فكافة قواعد دليل السلوك المهنى الأخرى تتعلق بمزاولة المهنة .

٣/١/٣ دليل السلوك الدولى

مقدمة :

يعتقد الإتحاد الدولى للمحاسبين The International Federation of Accountants (IFAC) أنه بسبب الإختلافات الدولية فى الثقافة واللغة والنظم القانونية والإجتماعية ، فإن مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهنى أمرا رئيسيا للدرجة التى يتعين معها أن يقوم الأعضاء المهنيين فى كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات بشكل الزامى .

ومع ذلك يعتقد الإتحاد الدولى للمحاسبين أنه يجب أن تركز مهنة المحاسبة على الصعيد العالمى على أن أهدافها العمل على الوصول لأعلى مستوى من المهنية وأكبر مستوى من الأداء لمقابلة متطلبات الصالح العام على النحو الموضح تحت خصائص المهنة ، ولذلك فإن الإتحاد الدولى فى ظل الإعتراف بمسئوليات مهنة المحاسبة والأخذ فى الإعتبار دوره فى توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير رأى أنه من الضرورى أن يتم تبنى دليل للسلوك الدولى International Code of Ethics للمحاسبين المهنيين يكون أساس لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين فى كل بلد . ويستهدف ذلك الدليل أن يخدم كنموذج يتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطنى المحلى . وذلك الدليل يصنع معايير السلوك للمحاسبين المهنيين ويحدد المبادئ الرئيسية التى يجب أن يتم إتباعها من أجل تحقيق الأهداف العامة . ويجب أن يتم إحترام الغرض الرئيسى لذلك الدليل من قبل مهنة المحاسبة التى تعمل فى ظل بيئة دولية وتتميز بأنها ذات متطلبات ثقافية وقانونية وتنظيمية

مختلفة ، على أن يجب الإعتراف بأنه فى ظل المواقف التى منها يتعارض المتطلب الوطنى مع ما يرد بدليل السلوك الدولى فإن تلك المتطلبات المحلية هى التى ستسود وتتبع .

وقد ذكر الدليل الدولى للسلوك المهنى فى تعريفه للمهنة عموما بأنها تتسم بعدة خصائص هى :-

- إتقان مهارة ذهنية وثقافية معينة يتم الحصول عليها عن طريق التدريب والتعلم .
- قبول واجبات نحو المجتمع ككل .
- تمسك أعضاء المهنة بدليل عام للقيم والسلوك يتم تحديده عن طريق جهة إدارية . مع الحفاظ عادة على إتجاه حيادى ذهنى وموضوعى فى أداء المهام .

وقد أشار الدليل أيضا على أن هناك تعارض بين واجب أعضاء المهنة تجاه مهنتهم وتجاه المجتمع ، وذلك التعارض يكون بين مصلحتهم الذاتية أو واجبهم نحو صاحب العمل ، وفى ضوء ذلك الوضع فإن التنظيمات المهنية يجب أن تبنى متطلبات أخلاقية وسلوكية يلتزم بها الأعضاء المهنيين لتأكيد وجوده أعلى جوده من الأداء ولأجل الحفاظ على ثقة الجمهور فى المهنة .

المصلحة العامة

من السمات المميزة للمهنة الإلتزام بواجباتها نحو الجمهور ، يتكون جمهور مهنة المحاسبة من العملاء ومانحى الإئتمان والحكومة والعاملين وأصحاب العمل والمستثمرين والمجتمع الإقتصادى والمالى وهؤلاء الذين يعتمدون على موضوعية وأمانة المحاسبين المهنيين للمحافظة على مسار سليم

فى دنيا المال والأعمال . يفرض ذلك الإعتماد مسئولية الصالح العام على مهنة المحاسبة وتعرف المصلحة العامة بأنها عبارة عن الصالح الجماعى لمجتمع الأفراد والمؤسسات التى يخدمها المحاسبين المهنيين .

لا تهدف مسئولية المحاسبين المهنيين الى إتباع إحتياجات العميل الفردى أو صاحب العمل فحسب ، وإنما تتحدد معايير مهنة المحاسبة عن طريق المصلحة العامة . على سبيل المثال :-

- يساعد المراجعون الحياديون فى المحافظة على نزاهة وكفاءة القوائم المالية المقدمة للمؤسسات المالية للحصول على إئتمان أو المقدمة للمساهمين للحصول على رأس مال .
- يخدم المديرون الماليون فى مجالات الإدارة المالية المتباينة فى التنظيمات كما يساهمون بالإستخدام الفعال والكفء لموارد ذلك التنظيم .
- يقدم المراجعون الداخليون تأكيد بشأن نظام الرقابة الداخلية السليم الذى يعزز من إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية الخارجية لصاحب العمل .
- يساعد خبراء الضرائب فى توفير الثقة والكفاءة والتطبيق العادل للنظام الضريبى .
- يقع على المستشارين الإداريين مسئولية تجاه الصالح العام عن طريق التوصية بالقرارات الإدارية الصائبة .

يؤدى المحاسبون المهنيون دورا هاما فى المجتمع ، حيث يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب العمل والقطاعات الأخرى من مجتمع

الأعمال بالإضافة الى الحكومة والجمهور العام على خدمات المحاسبين المهنيين سواء فى مجال المحاسبة المالية الصحيحة والتقرير المالى السليم والإدارة المالية الفعالة ، والمشورة الصالحة بالإضافة الى أى أمور أخرى من الأعمال والأمور الضريبية .

ولا يمكن للمحاسبين القانونيين فى هذا الوضع المميز الإستمرار فى تقديم تلك الخدمات الفريدة للجمهور بمستوى يظهر أن تلك الثقة تقوم على أساس راسخ ، ومن صالح مهنة المحاسبة على المستوى العالمى أن يكون معلوما لدى المستفيدين من الخدمات التى يؤديها المحاسبون المهنيون أنه يتم تأدية تلك الخدمات على أعلى مستوى من الأداء ووفقا لمتطلبات السلوك المهنى التى تعمل على تأكيد مثل هذا الأداء .

لأغراض تكوين دليل سلوك وطنى محلى فإنه يجب على تنظيمات الأعضاء المهنية أن تأخذ فى إعتبارها وحسبانها خدمة الجمهور وتوقعها المستخدم للمعايير الأخلاقية والسلوك للمحاسبين المهنيين . وللوفاء بذلك يتعين دراسة وتفسير أى فجوة توقعات قائمة بين المعايير المتوقعة وتلك المقررة.

أهداف دليل السلوك الدولى

يقر الدليل بأن أهداف مهنة المحاسبة تتمثل فى العمل على أعلى مستوى ومعايير المهنية Standards of Professionalism لتحقيق أعلى مستويات للأداء وللوفاء بوجه عام بمتطلبات الصالح العام المحددة بعاليه . يستلزم تحقيق تلك الأهداف توفير أربعة متطلبات أساسية هى :-

١- المصداقية Credibility

هناك حاجة كبيرة لكافة المجتمع الى المصداقية سواء فى المعلومات أو نظم المعلومات .

٢- المهنية والإحتراف Professionalism

هناك حاجة للأفراد الذين يمكن أن يتم تحديدهم بوضوح عن طريق العملاء أو أصحاب العمل والأطراف المهتمة الأخرى أن يكونوا أشخاص مهنيون فى مجال المحاسبة .

٣- جودة الخدمات Quality of Services

هناك حاجة للتأكيد على أن كافة الخدمات التى سيتم الحصول عليها من المحاسبين المهنيين يتم تنفيذها طبقا لأعلى معايير الأداء .

٤- الثقة Confidence

يجب أن يكون مستخدمى خدمات المحاسبين المهنيين على مقدرة بالشعور بالثقة من أن المحاسبين يقومون دائما بعملهم فى إطار عام من السلوك والأخلاقيات المهنية .

المبادئ الأساسية Fundamental Principles

من أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة يتعين على المحاسبين المهنيين أن يأخذوا فى حسبانهم عدد من المتطلبات والمبادئ الأساسية :-

١- الأمانة والنزاهة Integrity

يجب أن يكون المحاسب المهنى مستقيما وأمينا عند أداء الخدمات المهنية.

٢- الموضوعية Objectivity

يجب أن يكون المحاسب عادلا ، ويجب ألا يسمح للتحيز أو الإنحياز أو التعارض في المصالح أو تأثير الآخرين على التغلب على موضوعيته .

٣- التأهيل المهنى والعناية الواجبة

Professional Competeness and Due Care

يجب أن يقوم المحاسب المهني بأداء الخدمات المهنية بعناية مهنية واجبة وبكفاءة وإجتهاد ، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكيد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيسا على أحدث التطويرات اليومية فى الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب .

٤- السرية Confidentiality

يجب أن يحترم المحاسب المهنى سرية المعلومات التى يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية ، كما يجب ألا يستخدم أو يفصح عن أى من تلك المعلومات الا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانونى أو مهنى أو واجب يقضى بذلك الإفصاح .

٥- السلوك المهنى Professional Behavior

يجب أن يتصرف المحاسب المهنى بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة ، وأن يبتعد عن أى سلوك قد يؤدى الى الإساءة للمهنة . ويتطلب ذلك مراعاة متطلبات السلوك المهنى – الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين – سواء بالنسبة لمسئوليات المحاسب أمام العملاء أو الطرف الثالث أو الأعضاء الآخرين بمهنة المحاسبة أو الأعضاء العاملين بالمكتب أو أصحاب العمل بالإضافة الى الجمهور العام .

٦- المعايير الفنية Technical Standards

يجب على المحاسب المهنى أن ينفذ خدمات المهنة طبقا للمعايير الفنية والمهنية الملائمة ويقع على عاتق المحاسبين المهنيين أن يقوموا بذلك بعناية ومهارة ووفقا لتعليمات العميل أو صاحب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد . بالإضافة لذلك فإن هؤلاء المحاسبين المهنيين يجب أن يلتزموا بالمعايير الفنية والمهنية الصادرة عن طريق :-

- الإتحاد الدولى للمحاسبين (على سبيل المثال المعايير الدولية للمراجعة) .
- لجنة معايير المحاسبة الدولية .
- التنظيم المهنى للعضو أو أى جهة تنظيمية رقابية .
- التشريع الملائم .

إطار الدليل الدولى للسلوك The Code

تعتبر أهداف الدليل ومبادئه الأساسية ذات طبيعة عامة ، ولا تهدف أساسا إلى أن تستخدم لحل المشاكل الأخلاقية أو المرتبطة بالسلوك المهنى للمحاسبين فى حالات محدودة . ومع ذلك فأن الدليل يوفر إرشادات معنية تتعلق بتطبيق الأهداف والمبادئ الأساسية فى الواقع العملى بخصوص عدد من المواقف النمطية التى تحدث فى مهنة المحاسبة .

ينقسم الدليل المحدد الى ثلاثة أجزاء هى :-

١- **الجزء الأول** : ويطبق على كافة المحاسبين المهنيين ويغطى سبعة أقسام هى : -

القسم الأول :- النزاهة والموضوعية **Integrity and Objectivity** .

القسم الثانى :- حسم التعارضات الأخلاقية أو المرتبطة بسلوك المهنة .
Resolution of Ethical Conflicts .

القسم الثالث :- الكفاية المهنية **Proficiency Competence** .

القسم الرابع :- السرية **Confidentiality** .

القسم الخامس :- المزاولة الضريبية **Tax Practice** .

القسم السادس:-الأنشطة التى تتعدى حدود البلد **Cross Border Activities** .

القسم السابع :- الدعاية والإعلان **Publicity** .

٢- الجزء الثانى : ويطبق على كافة المحاسبين المهنيين الذين يزاولون المهنة ويغطى سبعة أقسام هى :-

القسم الأول :- الإستقلال **Independence** .

القسم الثانى :- الكفاية والمسئوليات المهنية تجاه إستخدام غير المحاسبين.

Professional Competeness and Responsibilities Regarding the Use of Non-Accountants .

القسم الثالث :- الأتعاب والعمولات **Fess and Commission .**

القسم الرابع :- الأنشطة غير المتفقة مع مزاولة مهنة المحاسبة .

Activities Incompatible with the Practice of Public Accountancy .

القسم الخامس :- أموال العملاء **Client's Monies .**

القسم السادس :- العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين المزاولين .

Relations with Other Professional Accountants in Public Accountants in Public Practice .

القسم السابع :- الإعلان وإغراءات الحصول على العملاء .

Advertising and Solicitation .

٣- **الجزء الثالث** : ويطبق على المحاسبين المهنيين العاملين وقد يطبق أيضا على المحاسبين الذين يعملون فى المزاولة العامة – فى ظل توافر ظروف ملائمة . ويتضمن تغطية أربعة أقسام هى:-

١- تعارض الولاء **Conflic of Loyalties .**

٢- مساعدة ودعم الزملاء المهنيين **Support of Professional Colleagues .**

٣- الكفاية المهنية **Professional Competeness .**

٤- عرض المعلومات **Presentation of Information .**

٢/٣ الإستقلال والأمانة والموضوعية

Independence, Integrity and Objectivity

١/٢/٣ قواعد الإستقلال والأمانة والموضوعية

يوضح جدول رقم (٣/٢) بيان مقارن لقواعد الإستقلال والأمانة الموضوعية فى دليل السلوك الأمريكى أو الدولى .

جدول رقم (٣/٢)

الإستقلال والأمانة والموضوعية دليل السلوك الأمريكى والدولى

رقم القاعدة		بيان القاعدة
الدليل الأمريكى	الدليل الدولى	
١٠١	القاعدة رقم (٨) من الجز الثانى الخاص بالقواعد القابلة للتطبيق على المحاسب المزاول فقرة من ١/٨ – ١٤/٨ .	الإستقلال
١٠٢	القاعدة رقم (١) من الجزء الأول الخاص بالقواعد القابلة للتطبيق على المحاسبين المهنيين عموما فقرات من ١/١ حتى ٣/١.	النزاهة والموضوعية

تنص القاعدة (١٠١) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى :

" يجب على المحاسب القانونى أن يلتزم بالإستقلال – سواء فى الحقيقة أو فى المظهر عند أداء خدماته المهنية لأى عميل وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى " .

ويعتبر الإستقلال من الخصائص الأساسية لمهنة المراجعة – وهو يعرف بأنه القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية ، وتطبيق تلك القاعدة يسرى

على جميع الشركاء فى أى شركة مهنية ينتمى اليها المراجع وجميع مساعدى المراجع الذين يشتركون معه فى عملية المراجعة أو ينتمون الى احد فروع المكتب الذى يقوم بجزء رئيسى فى عملية المراجعة .

وتعتبر خاصية الإستقلال الذهنى Independence in mental Attitude من الأمور المطلوبة فى المراجع – طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها – وتعتبر أهم مقومات المهنة ، وعموما فإن قضية إستقلال وحياد المراجع تتناول جانبين هما :-

أ – الجانب الأول : الإستقلال العقلى الحقيقى In fact Independence :

وذلك الإستقلال ينبع بصدق وأمانة من ذات المحاسب المهنى الذى لا يستطيع أى طرف أخر التعرف على حقيقته أو الحكم على مدى صدقه .

ب–الجانب الثانى: الإستقلال الواضح والظاهر Appearance Independence

ويهتم ذلك الجانب بالإستقلال الواضح والظاهر أمام الغير والمهتمين بعلاقة المحاسب بعميله .

وقد صمم مجلس مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى جهتين لوضع المعايير هما : مجلس معايير المراجعة ABB ولجنة خدمات المحاسبة والفحص ARSC والتى تتطلب من الأعضاء أن يكونوا حياديين عند أداء خدمات إبداء الرأى . وغنى عن البيان فإن العضو لا يتطلب أن يكون حياديا عند أداء خدمات المحاسبة والضرائب والإستشارات الإدارية ، وتطبق القاعدة رقم (١٠١) على كافة الأعضاء المزاولين للمهنة فعلا . وتعتبر تفسيرات تلك القاعدة وأحكامها هامة فى توفير إرشادات توضيح المواقف التى تضعف من الإستقلال من حيث المظهر ، حيث أنها تحدد علاقات محددة من العضو والعميل والتى لا يعتبر خلالها المحاسب القانونى مستقلا .

٢/٢/٣ قاعدة الأمانة والموضوعية Integrity and Objectivity Rule

تنص القاعدة (١٠٢) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى :-

" يجب على المحاسب القانونى عند أدائه أى من الخدمات المهنية أن يحافظ على موضوعيته وأمانته ونزاهته ، كما يجب ألا يكون عنده أى تعارض فى المصالح مع العميل ولا يجوز له أن يقوم عمدا بتحريف الحقائق كما يجب ألا يخضع رأيه وحكمه لأهواء الآخرين " .

حيث من المتوقع أن يكون المحاسب القانونى غير متحيز عند أدائه خدماته المهنية ، وفى سبيل ذلك يجب :-

١- أن يحافظ على موضوعيته وأمانته .

٢- ألا يكون لديه أى تعارض فى المصالح (مواقف أو علاقات يمكن أن تجعله متحيزا) .

٣- ألا يقل رأى شخص آخر تحل محله حكمه المهنى .

تتعلق تلك القاعدة أساسا بالإستقلال فى الحقيقة Independence in Fact، حيث تقضى بضرورة حفاظ المحاسب المهنى بموضوعيته وأمانته عند أداء خدماته ، وبينما تتطلب القاعدة رقم (١٠١) منه أن يكون مستقلا عند أداء مجموعة محددة من الخدمات – مثل عمليات المراجعة والفحص وخدمات إبداء الرأى الأخرى ، فإن القاعدة رقم (١٠٢) تتطلب منه أن يحافظ على إتجاه نزيه In partial Attitude ويجب أن يكون خاليا من أى تعارض فى المصالح التى قد تضعف من موضوعيته عند أداء كافة المهام .

وقد أوضحت تفسيرات وأحكام Interpretations and Rulings قواعد السلوك المهنى الأمريكى وكذلك دليل السلوك الدولى إرشادات تفصيلية للمواقف التى تؤثر على الموضوعية والإستقلال الفعلى أو الظاهرى للمحاسب القانونى وتعطى أسبابا للشك فى حيدته وموضوعيته على النحو التالى :-

١- وجود مصلحة مالية للمحاسب مع العميل أو فى نشاطاته .

Financial Involvement with or in the Affairs of Clients .

٢- التعيين فى الشركات **Appointments in Companies** .

٣- أداء خدمات أخرى لعملاء المراجعة .

Provision of Other Services to Audit Clients .

٤- العلاقات الشخصية والأسرية .

Personal and Family Relationships .

٥- الأتعاب **Fees** .

٦- الأتعاب المعلقة على شرط **Contingency Fees** .

٧- البضائع والخدمات **Goods and Services** .

٨- ملكية رأس المال **Ownership of the Capital** .

٩- الشركاء السابقين **Farmer Partners** .

١٠- الدعاوى القضائية الفعلية أو التهديد برفع دعاوى قضائية .

Actual and Threatened Litigation .

١١- الإرتباط الطويل للموظفين الرئيسيين لعملاء المراجعة .

Long Association of Savior Personnel with Audit Clients

٣/٢/٣ أثر وجود مصلحة مالية للمحاسب مع العميل أو فى نشاطه على الإستقلال والموضوعية والأمانة

تؤدى المصلحة المالية Financial Involvement للمحاسب القانونى مع العميل الى الإعتقاد بأن الإستقلال والموضوعية قد شابهما شائبة ، وقد تنشأ تلك المصحة المالية بإحدى الصور التالية :-

أ – وجود مصلحة مالية Financial Interest مباشرة أو غير مباشرة للمحاسب القانونى .

ب– أن يكون المحاسب أمينا Trustee لإستثمار أموال العميل أو مديرا لأملاك يكون للعميل مصلحة مالية فيها .

جـ– إقراض المحاسب القانونى للعميل أو الإقتراض منه أو من أى مدير أو مساهم رئيسى فى شركة العميل .

وتشمل المصلحة المالية غير المباشرة المصالح المالية الهامة نسبيا لزوجة المحاسب أو أبنائه أو أقاربه حتى الدرجة الثانية .

وعندما يحتفظ المحاسب القانونى بأسهم مملوكة لشخص ثالث وتمثل هذه الأسهم جزءا هاما من راس مال شركة العميل للمحاسب ، فإن مظهر الإستقلال يصبح في خطر ، كما لو كان المحاسب وصيا أو أمينا للإستثمار وأوصى أو وافق على الإستثمار فى أسهم الشركة التى يقوم بمراقبة حساباتها فإنه من الظاهر أن له مصلحة بأن توصيته أو قراره كان صائبا .

ويجب أن تعتبر المساهمة التى تمثل حصة هامة :-

أ – من رأس مال شركة العميل .

ب- من أصول مكتب محاسبة لفرد واحد أو من أصول شريك فى مكتب محاسبة مشترك أو لزوجاتهم أو أبنائهم القصر .

وبالتالى يجب عدم قبول مهمة المراجعة أو الإستمرار فيها ما لم يتم التصرف فى الحصة ويجب عدم إشتراك أى عضو فى هيئة مكتب المحاسبة في مراجعة شركة يكون له فيها مصلحة مالية هامة نسبيا .

وفى حالة تولى مسئوليته القيام بأية إستثمار للأسهم ، فإنه لا يجوز للمالك الفرد فى مكتب المحاسبة أو للشريك أو لزوجتيهما أو أبنائهما القصر أن يكونوا أوصياء أو أمناء إستثمار لأسهم تمثل جزءا هاما نسبيا من رأس المال المصدر أو مجموع الأصول لا يجوز أن يقبل المحاسب مهمة المراجعة ، وتنطبق نفس القاعدة على من يعملون كمنفذين أو مديرين لأى أملاك .

وقد يتم الحصول على الأسهم بصورة لا دخل للمحاسب فيها ، كما لو ورث المحاسب أو تزوج من مساهم عندما لا يكون الإستقلال مطلوبا وتمثل الأسهم قيمة هامة نسبيا فإنه يجب إما التخلص من الأسهم فى أقرب تاريخ عملى ممكن أو الكشف عن الإستمرار فى مهمة مراجعة الشركة .

ويحظر على المحاسب القانونى سواء الفرد أو الشريك بمكتب المحاسبة (أو زوجاتهم أو أبنائهم القصر) أن يقرض العميل أو يقترض منه أو يحصل على قرض بضمان العميل أو أن يقترض العميل بضمانته .

ولا ينطبق القيد الأخير على القروض من والى المؤسسات المالية أو غيرها من المؤسسات عندما تتم تحت ظروف وشروط ومتطلبات الإئتمان العادية مثل الإقتراض بضمانات عقارية والحسابات الجارية وحسابات الإيداع مع البنوك والتعامل مع جماعات البناء وما الى ذلك .

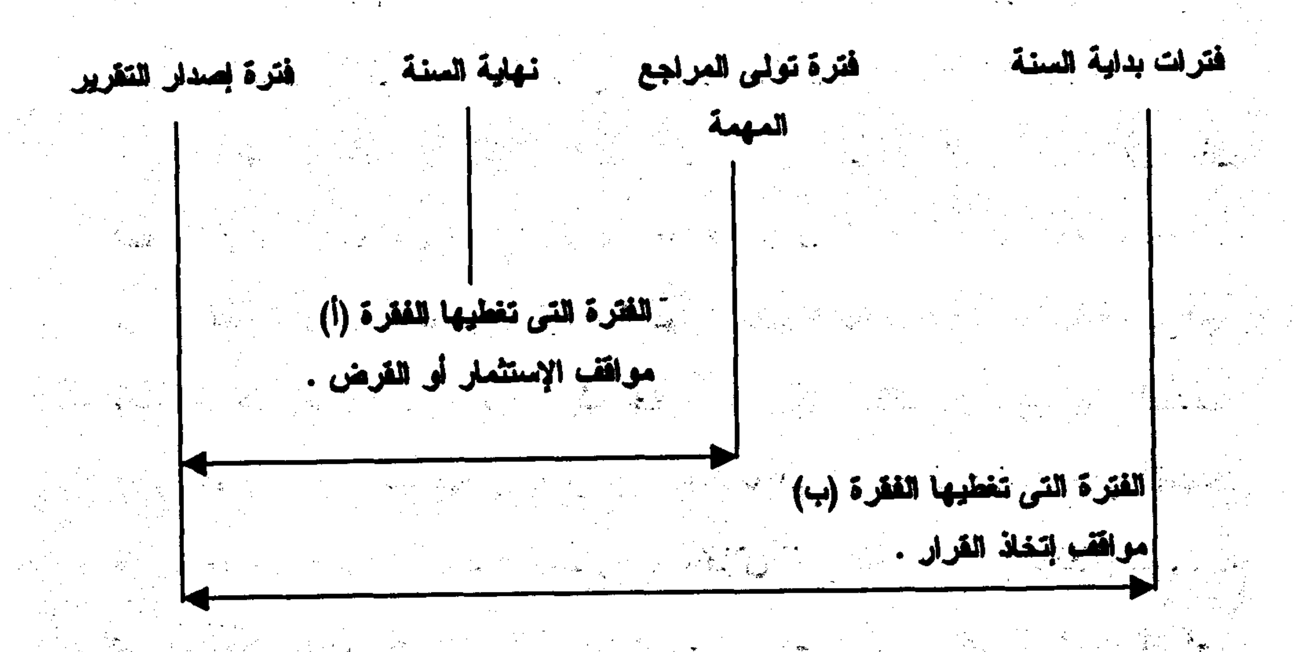
وقد أشارت الفقرة (ب) من القاعدة (١٠١) الى المدة التى تغطيها القوائم المالية بالإضافة الى مدة الفحص والوقت الذى تم فيه إبداء الرأى فى القوائم المالية التى تغطيها الفقرة (أ) ، فبينما أن الخطر على المصلحة العامة والإستثمارات المشتركة والقروض يسرى خلال مدة الفحص والى تاريخ إصدار التقرير ، فإن الحظر الذى تفرضه الفقرة (ب) عن القاعدة يسرى من بداية المدة التى تغطيها القوائم المالية الى تاريخ إصدار التقرير ، فملاك تلك المدة بأكملها لا يعتبروا المراجع مستقلا اذا كانت له صلة بالشركة تجعله فى مركز الموظف أو المشترك فى إدارتها ، فالمراجع فى تلك الحالة قد يراجع عملا قد شارك فيه أو تم تحت إشرافه ، وفى تلك الحالة قد يكون من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - أن يحتفظ المراجع بموضوعيته ، ومن المؤكد أنه لا يتوافر فى تلك الحالة مظهر الإستقلال حتى لو كان الإستقلال موجودا فى الحقيقة . والإستقالة من الشركة فى وقت تعيينه لا يصحح الوضع السابق، ولذلك فإن الفقرة (ب) من القاعدة (١٠١) تحظر وجود مثل تلك العلاقة من بداية المدة المالية التى تغطيها عملية المراجعة فى أخر ديسمبر وتم تعيين المراجع فى يونيه من ذات العام وأصدر المراجع تقريره فى مارس العام التالى ، وهنا فإن الفقرة (أ) من القاعدة (١٠١) تسرى على المدة من يونيه من ذات العام الى مارس حتى إصدار التقرير ، أما الفقرة (ب) فتسرى على المدة من أول يناير حتى مارس فترة إعداد التقرير .

وفيما يلى شكل رقم (٣/٣) يعكس الفترة الزمنية التى تغطيها الفقرة (أ) وهى بصفة عامة أقصر من الفترة الزمنية التى تغطيها الفقرة (ب) .

شكل رقم (٣/٣)

الفترات الزمنية التى تغطيها الفقرتين أ ، ب

من تفسيرات القاعدة (١٠١)



٤/٢/٣ أثر التعيين فى الشركات على الإستقلال والموضوعية والأمانة

Appointments in Companies

عندما يكون المحاسب القانونى المزاول للمهنة في نفس الفترة التى يقوم فيها بمراجعة الشركة أو في الفترة السابقة مباشرة على القيام بالمهمة :-

أ – عضو مجلس إدارة الشركة أو مديرا أو موظفا بها .

ب- أن يكون شريكا أو موظفا في المكتب أو عضو مجلس إدارة أو مديرا أو موظفا فى الشركة .

فإن المحاسب يعتبر لديه مصلحة تحول دون موضوعيته عند إعداد تقرير مراجعة عن الشركة .

ويعتبر من قبيل الإجراءات الشائعة فى مثل هذه المواقف منع المحاسبين من التعيين كمراجعين فى الشركات المعنية ، ومن الواضح أنه من المرغوب فيه أن لا يقبل المحاسبون من هذه الشركات مهام أخرى يكون مطلوبا فيه إبداء الرأى ، وفى مثل تلك المواقف يجب أن لا تقل الفترة السابقة على القيام بالمهمة عن سنتين أو وفقا لما تنص عليه التشريعات أيهما أطول .

وقد أشارت القاعدة (١١) من دليل السلوك المهنى الدولى الى النشاطات التى تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة،حيث تضمنت الإعتبارات التالية :-

١- يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة أن لا يمارس فى نفس الوقت أى عمل أو حرفة أو نشاطات أخرى تشوب أو يمكن ن تشوب لمانته أو موضوعيته أو إستقلاله أو السمعة الطيبة للمهنة وبالتالى تتعارض مع الممارسة العامة لخدمات مهنة المحاسبة .

٢- تغطى خدمات الممارسة العامة لمهنة المحاسبة مدى واسعا من النشاطات يشمل المحاسبة ، والمراجعة ، والضرائب والإستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية ، ولا يعتبر القيام بأداء إثنين أو أكثر من هذه الأنواع من الخدمات فى نفس الوقت عملا يشوب الأمانة أو الموضوعية أو الإستقلال فى حد ذاته .

٣- يجب أن يعتبر الإرتباط - فى نفس الوقت - بعمل أو وظيفة أو نشاط آخر لا ينتمى الى الممارسة العامة للخدمات المحاسبية والذى يكون له تأثير على عدم قيام المحاسب بواجباته المهنية على أكمل وجه طبقا للمبادئ الأساسية للسلوك لمهنة المحاسبة إرتباطا لا يتسق مع مزاولة مهنة المحاسبة .

٥/٢/٣ أثر أداء خدمات أخرى لعملاء المراجعة على الإستقلال والموضوعية

Provision of Other Services to Audit Clients

عندما يقوم المحاسب القانونى بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب المراجعة ، يجب توخى الحرص لعدم القيام بمهام الإدارة أو إتخاذ قرارات هى فى الأساس من مسئوليات مجلس الإدارة أو من مسئولية الإدارة نفسها .

ويعتبر المحاسبون فى مركز يمكنهم من تقديم خدمات الإستشارات الإدارية لعملائهم خاصة أنهم على دراسة وثيقة بأحوال العميل ونشاطاته ، كما أن الكثير من الشركات لاسيما الصغيرة ستضار إذا حرمت حق الحصول على خدمات أخرى من جانب المراجع ، وكثير ما يقوم المراجع أثناء عملية المراجعة ذاتها بتقديم النصيحة لعملائه مثلا ، بصفة خاصة عند مراجعتهم حسابات المنشآت الصغيرة وتقديم النصيحة لها عن الجوانب الضريبية ، وهنا تكون المهمتين متشابكتين ومتداخلتين لدرجة لا يمكن فصلها ، بالإضافة لذلك فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية عند أدائه مهمة المراجعة قد يتطلب الأمر تقديم إقتراحات لتحسين ذلك النظام ولكافة تلك الأسباب يكون من الصعب وضع حدود للخدمات التى يمكن للمراجعين أن يقدموها ، وتعتبر الخدمات التى يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة فى مجال الخدمات الإدارية والضريبية خدمات إستشارات يجب ألا تأخذ دور وظائف الإدارة فى الشركة عميل المراجعة .

لا تتأثر موضوعية المراجع بتقديم خدمات إستشارية بشرط أن لا تتضمن هذه الخدمات إتخاذ قرارات هى من سلطة إدارة الشركة أو تنطوى هذه الخدمات على تحمل المسئولية عن قرارات الإدارة ، ومن ناحية المبدأ لا يعتبر تقديم خدمات محاسبة أخرى هو المعيار فى تقرير موضوعية المحاسب، ومع ذلك يجب أن يكون المحاسب حريصا فى أن لا يتعدى الجانب الإستشارى فى الخدمات الإدارية التى يقدمها العميل .

وكثير ما يطلب من المحاسب خدمة إعداد السجلات المحاسبية خاصة فى المنشآت الصغيرة التى يكون نشاطها محدودا بصورة لا تمكنها من تعيين هيئة للقيام بالعمل المحاسبى الداخلى ، ومن غير المحتمل أن تطلب المنشآت الكبيرة مثل هذه الخدمات فيما عدا الحالات الإستثنائية ، وفى جميع الحالات التى يكون فيها الإستقلال مطلوبا ويكون المحاسب المزاول العام للمهنة معنيا بإعداد السجلات المحاسبية لعميل يجب مراعاة المتطلبات التالية :-

أ - يجب أن لا يكون للمحاسب علاقة أو مجموعة من العلاقات مع العميل أو أى تعارض فى المصالح يشوب الأمانة والموضوعية .

ب- يجب أن يقبل العميل تحمل مسئولية إعداد القوائم المالية .

جـ- يجب ألا يقوم المحاسب بدور الموظف أو بدور الإدارة المسئولة عن تعريف العمليات .

ء - يجب ألا يشترك موظفى مكتب الذين يعهد إليهم بإعداد السجلات المحاسبية فى فحص تلك السجلات .

٦/٢/٣ أثر العلاقات الشخصية والأسرية على الإستقلال والموضوعية

قد تؤدى العلاقات الشخصية أو الأسرية **Personal and Family Relationships** الى التأثير على الموضوعية وبالتالى يكون هناك حاجة لتأكيد وضمان أن لا يشوب الموضوعية أية شائبة نتيجة للعلاقات الشخصية أو الأسرية .

من المسلم به أن محاولة توصيف وتحديد العلاقات الشخصية بصورة تفصيلية فى متطلبات السلوك وتباين المدى المسموح به من العلاقات الشخصية بين المحاسب الممارس العام للمهنة وبين العميل أو المديرين الذين يشغلون مناصب رئيسية لدى العميل (مثل رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب والمدير المالى ..) يعد أمر غير عمليا ، وبصفة عامة يجب ألا يقبل المحاسب الممارس العام للمهنة أن يكون هناك إحتمال أن يتعرض فيها لضغوط معينة ، وقد تنشأ تلك الضغوط عندما تكون هناك مصلحة متبادلة للمحاسب الممارس العام للمهنة مع مدير أو موظف لدى العميل أو تكون له مصلحة هامة نسبيا فى شركة مشتركة مع العميل .

وبالنسبة للعلاقات الأسرية التى تمثل دائما تهديدا غير مقبول للإستقلال فهى تشمل الحالات التى يكون فيها المحاسب الفرد المزاول العام للمهنة أو الشريك فى مكتب محاسبة مشترك أو موظف فى مكتب المحاسبة منوط به إنجاز مهم يتعلق بالعميل زوجا أو ابناً أو ولدا أو والدا للزوج أو عديل أو شقيق أو أحد الأقارب الآخرين حتى الدرجة الثانية للعميل ، ويقصد بالعميل هنا صاحب العمل أو المساهمين الرئيسيين أو رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المديرين المساعدين .

٣/٢/٧ أثر الأتعاب أو الأتعاب المعلقة على شرط على الإستقلال والموضوعية

٣/٢/٧/١ الأتعاب Fees

عندما تمثل الأتعاب الدورية التى يدفعها عميل واحدا او مجموعة من العملاء المرتبطين جزءا كبيرا من مجموع إيرادات مكتب المحاسبة ، فإن الإعتماد على هذا العميل أو مجموعة العملاء يجب أن يصبح بالضرورة تحت الملاحظة وأن يثير شكوكا حول الموضوعية والإستقلال .

ومن غير الممكن إعطاء إرشادات محددة بين نسبة الإيرادات التى تأتى من عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين الى مجموع إيرادات المكتب التى تعتبر غير مقبولة ، ومع ذلك إذا كانت تلك الأتعاب هى كل إيرادات المكتب أو تمثل جزءا هاما نسبيا من إيرادات المكتب يجب أن يدرس المراجع بحرص ما إذا كان الإستقلال أو الموضوعية قد شابهما شائبة ، وقد ينشأ موقف مشابه إذا كانت الأتعاب التى تستحق قبل العميل مقابل خدمات مهنية لم تحصل لمدة طويلة وخاصة إذا كان جزء كبير منها لم يتم تحصيله قبل إصدار تقرير المراجع للعام التالى .

ويستثنى مما تقدم مكاتب المحاسبة الجديدة أو تلك التى تنوى التوقف عن العمل كما يستثنى أيضا فرع المكتب الذى يعتمد على عميل واحد فى دخله أو مجموعة من العملاء المرتبطين ، وقد يكون هذا الوضع إذا كان مكتب المحاسبة الفرعى يقوم بمراجعة القوائم المالية لعميل معين يمثل الإيراد من هذا العميل جزءا رئيسيا من دخل الفرع وفى مثل هذه الأحوال يجب أن يخضع العميل الذى يقوم به مكتب المحاسبة الفرعى للفحص من قبل شريك فى مكتب المحاسبة الرئيسى .

٢/٧/٢/٣ الأتعاب المعلقة على شرط Contingency Fees

يجب أن لا تكون الأتعاب المهنية بمكتب المحاسبة معلقة أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة .

ولا تعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة أتعابا معلقة على شرط ، وتعتبر الأتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعابًا مشروطة وهى تعتبر غير مقبولة .

٨/٢/٣ أثر تلقى السلع والخدمات على الإستقلال والموضوعية

إن قبول المراجع سلع أو خدمات Goods and Services مجانا من العميل يؤثر على الإستقلال كما أن قبول ضيافة زائدة عن الحد يمثل موقفا مشابها عندما يكون الإستقلال مطلوبا .

يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة وزوجته وأبنائه ألا يقبل سلع أو خدمات من العميل الا فيما تلك التى يحصلون عليها بنفس الشروط التى يحصل عليها الغير وبنفس المزايا التى تتاح للآخرين ، كما يجب الإعتذار عن قبول الضيافة والهدايا التى تخرج عن المألوف فى الضيافة العادية وفقا لما هو متبع بصفة عامة من الزاوية الإجتماعية .

٩/٢/٣ أثر ملكية رأس مال مكتب المحاسبة القانونية على الإستقلال والموضوعية Ownership of the Capital

من الأمثل يجب أن يكون راس مال مكتب المحاسبة بأكمله مملوك لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى مكتب المحاسبة ذاته ، ومع ذلك بالنسبة لمكتب المحاسبة الذى يأخذ شكل شركة يجوز أن يكون جزء من راس المال مملوك لغير محاسبين بشرط أن تكون النسبة الغالبة من رأس المال مملوكة

لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى نفس المكتب وأن يكون لهم الأغلبية والتصويت .

كمبدأ عام يجب أن يكون رأس مال المكتب مملوكا لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى نفس المكتب ، إذا كان كل رأس المال أو نسبة كبيرة منه مملوكا لآخرين فإنهم يكونون فى موقف يمكنهم من التأثير على المحاسبين الممارسين للمهنة عند أدائهم لعملهم المهنى ، ويمكن أن ينشأ نفس الموقف إذا ما تم تمويل المكتب بصورة أساسية عن طريق الإقتراض من آخرين بصورة تمثل شهريا من القواعد الخاصة بملكية رأس المال .

١٠/٢/٣ أمور أخرى تؤثر على الإستقلال والموضوعية

١/١٠/٢/٣ الدعاوى القضائية

قد تسبب الدعاوى القضائية بين المحاسب المهنى المزاول وعميل المراجعة المخاوف المرتبطة بتأثر العلاقة الطبيعية للمدى الذى فيه قد يضعف أو يفقد إستقلال وموضوعية المحاسب المهنى .

وبصفة عامة لا يعتبر المراجع مستقلا فى حالة وجود نزاع قضائى بينه وبين العميل أو فى حالة وجود نية معلنة للدخول فى منازعات قضائية Threatened Litigation ، ففى حالة النزاع القضائى يأخذ أطراف الخصومة مواقف متعارضة ، وفى مثل هذه الحالات يحق للأطراف الخارجية أن يشكوا فى رغبة إدارة الشركة فى تزويد المراجع بجميع الحقائق المطلوبة ، وفى موضوعية المراجع فى فحص البيانات المقدمة من العميل ، ومع ذلك فمن الممكن ألا تتعلق الخصومة بأعمال المراجعة أو قد يكون مبلغها غير جوهرى، وفى مثل هذه الحالات لا يفقد المراجع إستقلاله عادة .

٢/١٠/٢/٣ الشركاء السابقين Former Partners

قد يثار تساؤل بخصوص موقف الشريك السابق (سواء كان بالإستقالة أو بالتقاعد أو إنهاء الخدمة) فى أحد مكاتب المحاسبة من ناحية الإستقلال ، ومدى أحقيتهم فى الإشتراك فى إدارة إحدى الشركات أو يكون لهم مصلحة مالية فيها دون أن يفقد مكتب المحاسبة – الذى كان ينتمى اليه كشريك – الذى يراجع تلك الشركة – إستقلاله .

وقد أجابت تفسير قواعد السلوك وأباحت لهؤلاء الشركاء المتقاعدين أن يكون لهم مصلحة مالية أو يشاركوا فى إدارة الشركات التى يتولى مكتبهم السابق مراجعتها دون أن يفقد هذا المكتب إستقلاله ، ويجب على هؤلاء الأعضاء فى مثل تلك الحالة ألا يظهروا أنفسهم أمام الغير بوجود إرتباط بينهم وبين مكتبهم السابق . كما يجب ألا تتأثر المزايا التقاعدية التى يحصلون عليها من مكتبهم السابق تأثرا جوهريا بالأتعاب التى يحصل عليها المكتب من العميل الذين يرتبطون به ، وأن لا تكون لهم صلة فعالة فى نشاط المكتب السابق الذى كانوا ينتمون اليه .

٣/١٠/٢/٣ الإرتباط الطويل للموظفين الرئيسيين مع عملاء المراجعة

إن إستخدام نفس الموظفين الرئيسيين فى مهمة مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة لفترة زمنية طويلة قد يشكل عائقا يهدد إستقلال وموضوعية المحاسب المزاول ، لذلك يتعين على المحاسبين المهنيين أن يتبعوا خطوات من شأنها التأكيد على الموضوعية والإستقلال يتم الحفاظ عليها أثناء أداء مهمة المراجعة .

٣/٣ معايير التأهيل المهنى Professional Competeness Standards

يوضح الجدول رقم (٣/٤) بيان مقارن لقواعد التأهيل المهنى فى دليل السلوك الأمريكى والدولى .

جدول رقم (٣/٤)

معايير التأهيل المهنى

بيان معايير التأهيل	الرقم بالدليل
- المعايير العامة ، ومعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة .	القواعد ٢٠١ ، ٢٠٢ ، ٢٠٣ من قواعد السلوك المهنى الأمريكية .
- الكفاءة المهنية لكافة المحاسبين المهنيين .	القاعدة رقم (٣) من دليل السلوك الدولى – الفقرات ٣/١ – ٣/٢ .
- الكفاءة المهنية والمسئوليات المرتبطة بإستخدام غير المحاسبين .	القاعدة رقم (٩) من دليل السلوك الدولى – الفقرات ٩/١ – ٩/٦ .
- الكفاءة المهنية القابلة للتطبيق على المحاسبين المهنيين العاملين بمكاتب المحاسبة .	القاعدة رقم (١٦) من دليل السلوك الدولى .

١/٣/٣ المعايير العامة General Standards

تختص القاعدة رقم (٢٠١) بالمعايير العامة والتى تنص على :-

" يجب على المحاسب العضو أن يتقيد بالمعايير التالية (كما تم تفسيرها بواسطة الجهات المحددة عن طريق مجلس المجمع) ويجب أن يبرر أى إنحراف عليها " :-

أ – الكفاية المهنية :

لا يجوز للعضو أن يقبل أى عملية لا يستطيع هو أو المكتب الذى ينتمى اليه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية .

ب– العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يجب أن يمارس العضو العناية المهنية الواجبة عند أدائه الخدمات المهنية .

جـ – التخطيط والإشراف Planning and Supervision

يجب على العضو تخطيط أداء الخدمات المهنية والإشراف عليها بشكل كاف .

ء – البيانات الملائمة الكافية Sufficient Relevance Data

يجب الحصول على بيانات ملائمة وكافية لتوفير أساس معقول للنتائج أو التوصيات المرتبطة بالخدمات المهنية المؤداة .

وقد تم إصدار أحد تفسيرات المعايير العامة – وهى تلك المرتبطة بالكفاءة المهنية ، حيث يتعين على المحاسب الإمتناع عن القيام بأى مهمة أو الإستمرار فيها ما لم يكن كفئا للقيام بها إلا إذا تسنى له الحصول على معاونة ومساعدة تتميز بالكفاءة بصورة تمكنه من إنجاز المهمة على أكمل وجه ؛ إذا لم يتوافر فى المحاسب القانونى أو في أى موظف أخر يعمل لديه الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بدور محدد فى المهمة يمكنه الحصول على مشورة فنية من الخبراء مثل محاسبين آخرين ، محامين ، خبراء اكتواريين ، مهندسين ، جيولوجيين أو مثمنين .

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية للمحاسب القانونى الى مرحلتين مستقلتين هما:–

أ – إكتساب الكفاءة المهنية Attainment of Professional Competence

يتطلب إكتساب الكفاءة المهنية مبدئيا مستوى مرتفع من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص ، وتدريب وإختبارات فى موضوعات مهنية ملائمة بالإضافة الى فترة خبرة ، وهذا هو ما يجب أن يكون عليه النموذج العادى لتطوير المحاسب .

ب – المحافظة على الكفاءة المهنية Maintenance of Professional Competence

تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مهنة المحاسبة بما فى ذلك التوصيات القومية والدولية فى مجال المحاسبة والمراجعة والقواعد والقرارات التنظيمية الأخرى المتصلة بالمهنة والمتطلبات القانونية .

كما يجب على مكتب المحاسبة أن يتبنى برنامجا مصمما للتأكد من الرقابة على جودة الأداء فى العمل المهنى بما يتفق مع التوصيات القومية والدولية .

٢/٣/٢ الإلتزام بالمعايير Compliance with Standards

تنص القاعدة (٢٠٢) بالإلتزام بالمعايير على ما يلى :–

" يجب على العضو الذى يقوم بإجراء خدمات المراجعة والفحص والجمع والإستشارات الإدارية والضرائب وأية خدمات مهنية أخرى أن يتقيد بالمعايير التى تصدرها الجهات المحددة عن طريق المجلس " .

تتطلب القاعدة رقم (٢٠٢) من دليل السلوك الأمريكى أن يقوم المحاسب العضو بإتباع المعايير المقررة عن طريق الجهات المحددة عن طريق مجلس المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، وتلك الجهات تشتمل على خمسة جهات تتعلق بالقاعدة رقم (٢٠٢) وثلاثة منها تتعلق بالقاعدة رقم (٢٠١) .

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية فى ظل القاعدة رقم (٢٠٢) بغرض تحديد معايير عن الإفصاح عن المعلومات المالية لم يتم تضمينها فى القوائم المالية الأساسية بالإضافة الى إفصاحات مطلوبة فى تقارير منشورة تتضمن قوائم مالية ولمجلس معايير المحاسبة الحكومية نفس الإختصاصات فى إصدار معايير للوحدات الحكومية .

وقد خول المجمع ثلاثة جهات لإصدار معايير ترتبط بالقاعدتين رقمى (٢٠١) و (٢٠٢) ، حيث يتعلق مجلس معايير المراجعة بالقاعدة رقم (٢٠١) الخاص بمعايير وإجراءات المراجعة وإبداء الرأى ، بالإضافة لذلك فإن ذلك المجلس له سلطة فى ظل القاعدة رقم (٢٠٢) بتحديد مسئوليات الأعضاء المحاسبين تجاه الإفصاحات عن المعلومات المالية خارج القوائم المالية فى التقارير المالية المنشورة المنظمة للقوائم المالية .

تصدر لجنة خدمات المحاسبة والفحص معايير فى ظل القاعدة رقم (٢٠١) عن القوائم المالية غير المراجعة ، ويتضمن ذلك خدمات الإعداد والفحص ، بالإضافة لذلك ففى ظل القاعدة رقم (٢٠٢) فقد إهتمت اللجنة بإصدار معايير عن المعلومات المالية غير المراجعة للوحدات غير المطلوب منها إستيفاء نموذج مقدم لجها رقابية فى حالة بيع وتداول الأوراق المالية فى البورصة .

تهتم اللجنة التنفيذية بخدمات الإستشارات الإدارية بإصدار معايير – فى ظل القاعدة رقم (٢٠١) – تختص بتقديم خدمات الإستشارات الإدارية .

٣/٣/٣ دور مبادئ المحاسبة المتعارف عليها The Role of GAAP

تنص القاعدة رقم (٢٠٣) على ما يلى :-

" لا يجوز لأحد الأعضاء إبداء الرأى بأن القوائم المالية معدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تخالف أحد المبادئ المحاسبية المصدرة بواسطة الجهة المكلفة بإصدار مثل هذه المبادئ من جانب مجلس المجمع ، ويكون لهذا المبدأ تأثير جوهرى على القوائم المالية فى مجموعها ، الا إذا تمكن العضو من إثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فإن التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم مالية مضللة ، وفى مثل هذه الحالات فإن تقرير العضو يجب أن يصف المخالفة وآثارها التقديرية - لذا كان هذا ممكنا - والأسباب التى من شأنها أن التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم مالية مضللة ".

وتعتبر هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هى الجهة التى كلفها المجمع بتقرير مبادئ المحاسبة التى يجب على العميل إتباعها عند إعداد القوائم المالية وتتطلب القاعدة رقم (٢٠٣) من المراجع أن يبرهن على أن أى مخالفة لمبدأ من المبادئ المحاسبية التى أقرتها بهيئة قوائم مضللة ، لذلك فإن هذا الإستثناء نادرا ما يستخدم فى الحياة العملية ، والمراجع الذى يفسر هذه المخالفة يجب أن يدرك أنه يتحمل مسئولية ثقيلة ، ويلاحظ أن المبادئ المحاسبية التى تشير اليها القاعدة رقم (٢٠٣) لا تقتصر على المبادئ الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية ولكنها تشمل أيضا المبادئ الصادرة عن الهيئات التى كانت تسبقها مثل هيئة مبادئ المحاسبة ولجنة إجراءات المحاسبة والتى لم يتم إلغاؤها بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية .

٤/٣ المسئوليات تجاه العملاء Responsibilities to Clients

يوضح الجدول رقم (٣/٥) بيان مقارن لقواعد المسئوليات تجاه العملاء فى ظل دليل السلوك الأمريكى والدولى .

جدول رقم (٣/٥)

مسئولية المراجع نحو العملاء

بيان القاعدة	رقم القاعدة
أسرار العملاء أو السرية	القاعدة رقم (٣٠١) من دليل السلوك الأمريكى ، والقاعدة رقم (٤) من دليل السلوك الدولى (الجزء الأول) فقرات ٤/١ – ٤/٩ .
الأتعاب المشروطة أو المعلقة على شرط	القاعدة رقم (٣٠٢) من دليل السلوك الأمريكى ، والقاعدة رقم (٨) ، (١٠) من دليل السلوك الدولى .

٤/٣/١ السرية أو أسرار العملاء Confidential Client Information

تنص القاعدة رقم (٣٠١) – أسرار العملاء على ما يلى :-

" يجب على المحاسب العضو عدم إفشاء أى أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الا بموافقة العميل نفسه " .

ومن الطبيعى أن يحصل المراجع على معلومات وثيقة قد تعتبر من أخص أسرار العميل عند قيامه بجمع أدلة الإثبات اللازمة له لتأكيد رأيه فى القوائم المالية .

فقد يعلم المراجع بمشروع إندماج مرتقب ، أو بمنتجات جديدة ، أو بتغيير فى معدل الكوبونات المعلنة ، أو بتغيير فى أشخاص الإدارة ، أو بعقود يتم التفاوض بشأنها ، وقد يحصل المراجع على نفع نقدى كبير اذا أفشى تلك الأسرار وقد يضر بمستقبل المراجع المهنى ، كما أنه يسئ الى المهنة فى مجموعها أكبر إساءة .

وتسرى القاعدة رقم (٣٠١) على البيانات التى تعتبر من أسرار العملاء التى يحصل عليها المحاسب أثناء قيامه بعمله ، ويحافظ المحاسبون على هذه الأسرار سواء بالنسبة لعملائهم الحاليين أو السابقين ، ويجب على المراجع أن يدرك أن كثيرا من المعلومات التى يحصل عليها قد لا تكون معروفة لجميع موظفى العميل ، ولذلك يجب عليه المحافظة على سرية تلك الأمور ، ويجب على المراجع المحافظة على أوراق العميل ومنح أى شخص غير مرخص له بالإطلاع على هذه الأوراق التى قد تحتوى على هذه البيانات السرية .

وفيما يلى أبرز القواعد التى نص عليها قاعدة السرية **Confidentiality** رقم (٤) حسب دليل السلوك الدولى :-

١- يلتزم المحاسبون بإحترام سرية المعلومات التى يحصلون عليها عن أعمال العميل أو صاحب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهنى .

٢- يجب على المحاسبين أن يراعوا المحافظة على السرية بإستمرار ما لم يحصلوا على ترخيص محدد بالإفصاح عن معلومات أو كان هناك واجب قانونى أو مهنى بالإفصاح .

٣- يقع إلتزم على المحاسبين بالتأكد من أن الأفراد الذين يعملون تحت رقابتهم والأشخاص الذين يحصلون منهم على النصيحة والمساعدة يحترمون مبدأ سرية المعلومات .

٤- لا تتعلق السرية بالإفصاح عن المعلومات فحسب ، وإنما تتطلب أيضا أن لا يستخدم المحاسب أو يبدو بمظهر من يستخدم هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة شخص ثالث .

٥- يباح للمحاسب الوصول الى الكثير من المعلومات السرية عن أعمال العميل أو صاحب العمل لا يمكن الوصول اليها بطريق أخر ، وهذه المعلومات لا تتاح للكافة ، وبالتالى يجب أن يكون من الممكن الإعتماد على أن المحاسب لن يفصح عن هذه المعلومات للآخرين دون ترخيص ولا ينطبق ذلك على الإفصاح عن المعلومات اللازمة لإخلاء مسئولية المحاسب وفقا لمعايير المهنة ، ويستمر واجب المحافظة على سرية المعلومات حتى بعد إنتهاء العلاقة بين المحاسب والعميل أو صاحب العمل .

٦- من الصالح العام وصالح المهنة أن يتم تعريف معيار المهنة المتعلقة بالسرية وأن تعطى إرشادات عن طبيعة ومدى الإلتزام بالسرية وعن الحالات التى يكون فيها الإفصاح عن المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء القيام بالمهمة المهنية أو أثناء القيام بالنشاطات الوظيفية مسموحا به أو مطلوبا .

٧- ومع ذلك فإنه من المسلم أن سرية المعلومات هى جزء من النظام أو القانون العام ، وبالتالى فإنه يرجع بشأن المتطلبات التفصيلية فى هذا الشأن للقانون العام .

٨- وفيما يلى أمثلة للإعتبارات المرتبطة بتحديد المدى الذى يمكن فيه الإفصاح عن المعلومات السرية :-

أ – عندما يتم الترخيص بالإفصاح من قبل العميل أو صاحب العمل يجب أن يؤخذ في الإعتبار مصالح جميع الأطراف المعنية بما فى ذلك مصالح الطرف الثالث التى تتأثر بالإفصاح .

ب– عندما يكون الإفصاح مطلوبا بنص القانون ، ومن أمثلتها الحالات التى يكون فيها المحاسب مطالبا بالإفصاح عن معلومات سرية مرتبطة :–

- بالكشف عن مستندات .
- تقديم قرائن أثناء نظر إحدى القضايا .
- الإفصاح للسلطات العامة المعنية عن المخالفات القانونية التى تتكشف للمحاسب .

جـ– عندما يكون هناك إلتزام أو حق مهنى بالإفصاح يهدف :–

- الإلتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات السلوكية .
- حماية المصالح المهنية للمحاسب فى دعوى قضائية .
- الإلتزام بمعايير نوعية الفحص والمراجعة التى قام بها عضو أو هيئة مهنية .
- الإستجابة لتحقيق أو تقصى يقوم به أحد أعضاء السلطات التنظيمية الرقابية .

٢/٤/٣ الأتعاب المشروطة Contingent Fees

تنص القاعدة رقم (٣٠٢) على أن المحاسب العضو يجب ألا :–

١– يقوم بتأدية خدمات مهنية مقابل أتعاب معلقة على شرط Contingent Fees أو يحصل على مثل تلك الأتعاب من أحد العملاء مقابل تأدية العضو أو مكتب العضو أحد الخدمات التالية :–

أ – عملية مراجعة أو فحص للقوائم المالية .

ب– جمع لأحد القوائم المالية عندما يتوقع العضو أو يتوقع بشكل معقول بأن طرف ثالث سوف يستخدم تلك القوائم المالية وأن تقرير الجمع لذلك العضو لن يفصح عن نقص الإستقلال .

جـ– فحص المعلومات المالية المستقبلية .

٢– إعداد إقرار ضريبى أصلى أو معدل أو مطالبة بإسترداد ضريبى مقابل الحصول على أتعاب معلقة على شرط معين .

ويقصد بالأتعاب المعلقة على شرط **Contingent Fees** بأنها عبارة عن تلك الأتعاب التى تتحدد فى ضوء نتيجة الخدمات المؤداة .

وتحظر القاعدة رقم (٣٠٢) على المراجع الإتفاق على تحديد أتعاب معلقة بنتائج الفحص ، فإذا حددت أتعاب المراجع مثلا بنسبة مئوية من صافى الربح الذى تظهره القوائم المالية فهناك إحتمال بأن يفقد المراجع موضوعيته ، ويؤدى ذلك أيضا الى ظهور المراجع بمظهر عدم الإستقلال .

وتنطبق القاعدة على أتعاب المراجعة أو الإستشارات الإدارية أو أتعاب الخدمات المحاسبية الأخرى لأغراض الإدارة الداخلية ، فقد يشك المراجع مثلا فى موضوعية المحاسب الذى يوصى بنظام معين للتكاليف إذا حددت أتعاب المحاسب بنسبة معينة من الوفر فى التكاليف ، فقد يكون ذلك الوفر فى التكاليف قصير الأجل لزيادة الأتعاب . ولكن في الأمد الطويل قد يؤدى ذلك الوفر الى الأضرار بالمنشأة .

وهناك إستثناء لقاعدة عدم جواز تحديد الأتعاب بحسب النتائج إذا تم تحديد الأتعاب بواسطة احدى المحاكم أو بواسطة هيئات عامة أخرى ، وفى حالة الخدمات الضريبية إذا تم تحديدها بناء على النتائج التى توصلت اليها احدى

الجهات الحكومية أو نتيجة إجراءات قضائية ، والمبرر لذلك الإستثناء أن المحاسب فى تلك الحالة ليس فى مقدوره التأثير على مقدار أتعابه لأن النتيجة تحددها جهات أخرى .

ولا يلزم ان تحدد أتعاب المحاسب بصفة كلية بناء علي معدلات يومية أو معدلات الساعة ، وعند تحديد الأتعاب التى تطلب من العميل يجب علي المراجع أن يأخذ فى إعتباره الوقت الذى قضاه على العملية مختلف نوعيات موظفى مكتبه ودرجة مهاراتهم وخبرتهم ، وصعوبة العملية أو طبيعتها غير المعتادة ، وما إذا كانت المهمة عارضة أو مستمرة وقيمة الخدمات بالنسبة للعميل والأتعاب التى يتقاضاها الزملاء الآخرون لتأدية الخدمات نفسها ، وفى بعض الأحيان قد يؤدى المراجع بعض الأعمال بأقل من التكلفة أو مجانا (كما فى حالة إحدى الجمعيات الخيرية) وكأشخاص مهنيين يجب على المحاسب الإهتمام بتأدية إلتزاماته تجاه العملاء وتجاه الجمهور أكثر من إهتمامهم بالنفع المادى المباشر .

بإختصار يجب عدم تقديم المحاسب أية خدمات مهنية مشروطة بعدم أحقية أتعاب تلك الخدمات ما لم تحقق نتائج معينة ، أو إرتباط هذه الأتعاب بنتائج أو إكتشافات محتملة ، ولا تحدد أحكام هذه القاعدة – قاعدة الأتعاب المشروطة – إرتباط قيمة الأتعاب المهنية بمستوى ومقدار الجهد اللازم فى أداء الخدمة ، ولا تعتبر أتعاب المحاسب مشروطة إذا حددت بقرار قضائى أو بواسطة جهة حكومية ، أو على أساس نتائج فحص الجهات القضائية أو الحكومية لقضايا ضرائبية . وبإيجاز فإن تلك القاعدة تهدف الى عدم تحديد قيمة أتعاب المحاسب المهنية على أساس إكتشافاته أو نتائج مهمته .

٥/٣ مسئوليات المراجع تجاه زملائه Responsibilities to Colleagues

١/٥/٣ مقدمة :-

يوضح الجدول رقم (٣/٦) قواعد دليل السلوك المهنى المرتبطة بمسئوليات المراجع تجاه زملائه سواء الأمريكية أو الدولية :-

جدول رقم (٣/٦)

بيان القاعدة	رقم القاعدة
العلاقات مع المحاسبين المهنيين المزاولين الآخرين .	القاعدة رقم (١٣) من دليل السلوك المهنى الدولى . وغنى عن القول فإن قاعدة عدم التعدى على ممارسة المحاسبين الآخرين رقم (٤٠١) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى أصبحت غير ذات معنى بعد الغاء قاعدة منع المحاسبين من استجداء العملاء المرتقبين القاعدة رقم (٥٠٢) فى عام ١٩٧٩ .

إشتمل دليل السلوك المهنى الأمريكى قبل عام ١٩٧٩ على القاعدة رقم (٤٠١) الخاصة بالتعدى على ممارسة محاسب آخر ، حيث تمنع المحاسب من التعاقد مع عملاء محاسب آخر أو إغواء موظفى محاسبين آخرين بترك وظائفهم مقابل عروض عمل مغرية لدى المحاسب المتعدى بدون إخطار هؤلاء المحاسبين الآخرين مسبقا . وعند إلغاء قاعدة منع المحاسب من

إستجداء العملاء المرتقبين (قاعدة رقم ٥٠٢) فى عام ١٩٧٩ أصبحت قاعدة عدم التعدى على ممارسة المحاسبين الآخرين (قاعدة رقم ٤٠١) غير ذات معنى – ولذلك تقرر إلغائها .

وعلى الرغم من ذلك فما زال المحاسب مسئولا عن الإلتزام بتصرفات خلقية راقية تجاه زملاء مهنة المحاسبة فى ظل دليل التصرفات المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وينص ذلك المفهوم بأنه يجب على المحاسب القانونى أن يتصرف بنمط يحث على التعاون ودعم العلاقات الطيبة بين أعضاء المهنة ، وبعبارة أخرى يجب على المحاسب أن يعامل زملائه بنفس الأسلوب الذى يرغب أن يعاملوه به .

وقد تناول دليل السلوك المهنى الدولى قواعد العلاقة مع الزملاء من خلال الفقرات ٩/١ – ٢٥/٩ سواء فيما يتعلق بقبول مهام جديدة أو الحلول محل مكتب محاسبة آخر – على النحو التالى :-

٢/٥/٣ قبول مهام جديدة

١- غالبا ما يؤدى إتساع نشاط عمليات المنظمات الى إنشاء فروع لها أو شركات تابعة فى أماكن لا يمارس فيها المراجع لهذه المنظمات نشاطه ، وفى مثل هذه الحالات قد يطلب العميل أو مكتب المحاسبة الواقع فى دائرته النشاط الممتد للمنظمة بالإتفاق مع العميل أن يكون المكتب بمثابة مراجع مقيم فى هذه الأماكن .

٢- وقد تنشأ الحاجة للإحالة أيضا فى مجالات تتميز بخدمات معينة أو مهام معينة ويلاحظ أن نطاق الخدمات التى تقدمها مهنة المحاسبة فى تزايد مستمر كما أن عمق المعرفة اللازمة لخدمة الجمهور غالبا ما تتطلب

مهارات خاصة ونظرا لأنه من غير العملى لأى محاسب واحد أن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة اللازمتين فى جميع فروع المحاسبة فإن بعض مكاتب المحاسبة قد تقرر أنه ليس من المناسب أو من المرغوب فيه أن يتوافر لدى المكتب المدى الكامل من المهارات الخاصة التى قد تكون مطلوبة .

٣- يجب على مكاتب المحاسبة أن تقتصر على القيام بالأعمال التى تتوقع أن تقوم بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة ، وبالتالى يعتبر من الضرورى بالنسبة للمهنة بصفة عامة ومن صالح عملائها تشجيع المحاسبين على التوصية بالحصول على استشارة من أولئك الذين هم على كفاءة للقيام بها عندما يكون ذلك ملائما .

٤- ومع ذلك قد يحجم مكتب المحاسبة الذى تنقصه كفاءة معينة عن إحالة العميل لمكتب محاسبة آخر تتوافر لديه الخبرة المطلوبة بسبب خوفه أن ينتقل العميل كلية للمكتب الآخر وبالتالى يفقد العمل الذى يؤديه حاليا للعميل ، ومن ثم فإن العملاء قد يحرمون من فوائد استشارات من حقهم الحصول عليها .

٥- يجب أن تكون رغبات العملاء هى العنصر الحاكم فى إختيار المستشارين المهنيين سواء أكانت تتطلب مهارات خاصة أم لا ، وتبعا لذلك يجب أن لا يحاول المحاسب بأى صورة من الصور أن يحد من إختيار العميل فى الحصول على إستشارة معينة ، وعندما يكون ملائما يجب أن يشجع المحاسب العميل على القيام بذلك .

٦- يمكن الحصول على خدمات أو إستشارات من مكتب المحاسبة الذى تتوافر لديه خبرة مناسبة بطريقة أو أخرى من الطرق التالية :-

أ – عن طريق العميل :-

١- بعد مناقشة مسبقة وتبادل للرأى مع مكتب المحاسبة الحالى .

٢- بناء على طلب أو توصية محددة من مكتب المحاسبة الحالى .

٣- دون الرجوع الى المحاسب الحالى .

ب- عن طريق مكتب المحاسبة الحالى مع مراعاة الحرص اللازم بشأن السرية :

٧- عندما يطلب من مكتب محاسبة القيام بخدمات أو تقديم إستشارة يجب أن يستفسر مكتب المحاسبة عما إذا كان العميل يتعامل حاليا مع مكتب محاسبة ، وفى حالة ما إذا كان هناك مكتب محاسبة يخدم العميل حاليا وسيستمر فى تقديم خدمات مهنية للعميل يجب مراعاة الإجراءات المبينة فى الفقرات الثامنة الى الثالثة عشر وإذا كانت المهمة ينتج عنها أن يحل مكتب المحاسبة محل المكتب الحالى يجب اتباع الإجراءات المبينة فى الفقرات الرابعة عشر الى الخامسة والعشرين .

٨- يجب على مكتب المحاسبة المحال اليه عميل من مكتب محاسبة آخر أن يقصر خدماته الى العميل على المهمة المحددة التى تلقاها من المكتب الذى يقوم بالعمل فى الوقت الحالى أو على المهمة التى يطلبها العميل ما لم يطلب العميل خلاف ذلك ، كما يجب أيضا على مكتب المحاسبة المحال عليه العميل إتخاذ الخطوات المنطقية لتدعيم علاقة العميل بمكتب المحاسبة الحالى ، كما يجب على مكتب المحاسبة المحال عليه العميل أن لا يوجه أى نقد للعمل الذى قام به المكتب الحالى بدون أن يعطى للمكتب الأخير فرصة لتوفير جميع المعلومات المرتبطة .

٩- يجب على مكتب المحاسبة المحال إليه العميل عندما يطلب منه العميل القيام بمهمة تختلف بصورة مميزة عن المهمة الأولية التى أحيلت لمكتب المحاسبة من مكتب المحاسبة الحالى أو من العميل يجب على المكتب الأول إعتبار ذلك كطلب مستقل لتقديم خدمات أو إستشارة وقبل أن يقبل المكتب الجديد القيام بأى مهمة من هذا النوع يجب عليه أن ينصح العميل بالإلتزام المهنى الذى يقع على المكتب بضرورة الإتصال بالمكتب الحالى الذى يخدم العميل وأن يقوم على الفور بالإتصال بالمكتب الأول ويبلغه بما أفصح عنه العميل وطبيعة المهمة المطلوبة ، ومن المفضل أن يتم الإتصال كتابة .

١٠- وفى بعض الأحوال قد يصر العميل على عدم إبلاغ مكتب المحاسبة الحالى ، وفى هذه الحالة يجب على مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل أن يزن الأسباب التى يبديها العميل وما إذا كانت تعتبر أسبابا منطقية أم لا ، وفى غياب ظروف خاصة فإن مجرد رفض العميل الإتصال بمكتب المحاسبة الحالى لا يعد سببا كافيا .

١١- يجب على مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل :-

أ - أن يلتزم بالتعليمات التى يتلقاها من مكتب المحاسبة الحالى أو من العميل الى المدى الذى لا يتعارض مع المتطلبات القانونية المرتبطة بالعميل أو غيرها من المتطلبات .

ب- التحقق الى أبعد مدى ممكن من أن مكتب المحاسبة الحالى يبقى على علم بالطبيعة العامة للعمل الذى يقوم مكتب المحاسبة المحال اليه العميل بتنفيذه .

١٢- عندما يكون هناك مكتبان محاسبيان يقومان بتأدية خدمات مهنية لنفس العميل قد يكون من المناسب الإقتصار على أخطار مكتب المحاسبة المعنى بالمهمة التى يقوم مكتب المحاسبة الذى لجأ اليه العميل مثلا خدمات مراجعة أو خدمات ضريبية تبعا لطبيعة المهمة التى يتم القيام بها .

١٣- عندما يكون ملائما يمكن لمكتب المحاسبة الحالى بالإضافة الى إصدار تعليمات تتعلق بالعمل المحال لمكتب محاسبة آخر أن يبقى على الإتصالات مع المكتب المحال اليه العمل وأن يتعاون معه فى جميع الطلبات التي يتلقاها منه للمعاونة .

٣/٥/٣ الحلول محل مكتب محاسبة آخر

١٤- حق أصحاب الملكية فى المنظمات فى إختيار مستشاريهم المهنيين وفى تغييرهم إذا رغبوا فى ذلك هو حق طبيعى لا يمكن المنازعة فيه .

١٥- بينما يكون من الضرورى حماية المصالح المشروعة لأصحاب الملكية فإنه من المهم أيضا عندما يطلب من المحاسب الممارس العام للمهنة أن يحل محل مكتب محاسبة آخر أن تكون لديه الفرصة ليتحقق من أنه لا توجد أسباب مهنية لعدم قبول المهمة ، ولا يمكن تحقيق ذلك بصورة فعالة دون الإتصال المباشر بمكتب المحاسبة الحالى ، وفى حالة عدم وجود طلب محدد من مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل يجب أن لا يتطوع مكتب المحاسبة الحالى بأى معلومات عن نشاطات أو شئون العميل .

١٦- ويوفر الإتصال لمكتب المحاسبة التحقق مما إذا كانت الظروف والأحوال التى يقترح فيها إجراء تغيير فى مكتب المحاسبة الذى يقوم بالمهمة هى ظروف وأحوال يمكن معها قبول المهمة ، وبالإضافة الى ذلك فإن مثل

هذه الإتصالات تساعد على الحفاظ على العلاقات الطيبة التى يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبة التى يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنية .

١٧- يتوقف المدى الذى يمكن فيه لمكتب المحاسبة الحالى أن يناقش شئون العميل مع المكتب المرشح على :-

أ – ما إذا كان قد تم أخذ إذن العميل على ذلك و/أو .

ب- المتطلبات القانونية المتعلقة بالإفصاح عن ذلك ان وجدت .

١٨- يجب أن يعالج مكتب المحاسبة المقترح المعلومات التى تعطى له من مكتب المحاسبة الحالى بأقصى درجات السرية وأن يعطى الوزن المناسب لهذا المعلومات .

١٩- على سبيل المثال قد تبين المعلومات التى يعطيها مكتب المحاسبة الحالى للعميل أن الأسباب الظاهرية التى يعطيها العميل لتغيير المكتب لا تتفق مع الحقائق ، قد تكشف هذه المعلومات عن أن إقتراح تغيير المكتب راجع الى أن مكتب المحاسبة الحالي تمسك بموقف سليم لا يرضى العميل وأنه قام بواجباته بصفته مكتب محاسبة مهنى بالرغم من معارضة أو مراوغة العميل فى موقف نشأت فيها خلافات هامة على المبادئ أو الإجراءات بين مكتب المحاسبة الحالي والعميل .

٢٠- ومن ثم فان الإتصالات بين الأطراف تخدم ما يلى :-

أ – حماية مكتب المحاسبة من قبول مهمة فى ظروف لا تكون فيها كل الحقائق المرتبطة بالمهمة معروفة .

ب- حماية الأقلية من أصحاب ملكية المنظمات التى قد لا تكون على علم بالظروف التى يقترح فيها التغيير .

جـ- حماية مصالح مكتب المحاسبة الحالى عندما يكون التغيير المقترح قد نشأ أو عبارة عن محاولة للتدخل فى التطبيق السليم لواجبات المحاسب الحالى بصفته مهنيا مستقلا .

٢١- قبل قبول مهمة ترتبط بعمل مهنى متكرر يقوم به حتى الآن محاسب آخر ممارس عام للمهنة يجب على مكتب المحاسبة المرشح :

أ - التأكد من أن العميل المنتظر قد أخطر المحاسب الموجود من قبل بالتغيير المقترح أو إعطاء اذنا من المفضل أن يكون كتابة بأن يناقش شئون العميل بحرية كاملة مع المحاسب القترح .

ب- بعد أن يقتنع بالإجابة التى يتلقاها من العميل المقترح يحصل على اذن بالإتصال بالمحاسب القائم بالعمل حاليا ، واذا رفض هذا الإذن أو لم يعط الإذن المشار اليه تحت رقم (أ) بعاليه ، يجب على مكتب المحاسبة المقترح فى غياب ظروف إستثنائية يتوافر عنها معلومات كاملة وما لم يحصل على إقتناع عن المعلومات الضرورية بوسائل أخرى أن يمتنع عن قبول المهمة .

جـ- عند الحصول على الإذن يسأل مكتب المحاسبة الحالى من المفضل كتابة :-

(١) أن يوفر معلومات عن اى أسباب مهنية يجب أن تكون معروفة قبل تقرير ما اذا كان يتم قبول المهمة أم لا ، واذا كانت هناك أمور كذلك .

(٢) لتوفير جميع التفاصيل الضرورية حتى يمكن الوصول الى قرار .

٢٢- يجب على مكتب المحاسبة الحالى عندما يتلقى الرسالة المشار اليها فى ٩ - ٢١ (جـ) أن :

أ - يجيب ، من المفضل كتابة مبينا ما إذا كانت هناك أسباب ليرفض مكتب المحاسبة المقترح القيام بالمهمة .

ب- ما إذا كانت هناك أى أسباب أو أمور أخرى يجب الإفصاح عنها والتأكد من أن العميل قد أعطى إذننا بالسماح بإعطاء تفاصيل عن هذه المعلومات للمحاسب المقترح وإذا لم يتم الحصول على إذن يجب على مكتب المحاسبة الحالى أن يقرر هذه الحقيقة للمحاسب المقترح.

جـ- عند استلام الإذن من العميل يفصح عن جميع المعلومات التى يحتاجها المحاسب المقترح حتى يكون بإمكانه أن يقرر ما إذا كان يقبل المهمة أم لا وأن يناقش بحرية مع المكتب جميع الأمور المرتبطة بالمهمة التى يجب أن يكون المكتب المقترح على دراية بها .

٢٣- إذا لم يتسلم مكتب المحاسبة المقترح إجابة من مكتب المحاسبة الحالى خلال فترة معقولة ولم تكن هناك أسباب تدعوه للإعتقاد بأن هناك ظروفا إستثنائية تحيط بالتغيير المطلوب ، يجب أن يحاول مكاتب المحاسبة المرشح الإتصال بمكتب المحاسبة الحالى بوسائل اتصال أخرى ، وإذا لم يتمكن من الحصول على نتائج مرضية بهذه الوسائل يجب على مكتب المحاسبة المرشح أن يرسل خطابا آخر يذكر به أن هناك إفتراضا بأنه ليس هناك سبب مهنى بأن المهمة يجب أن لا تقبل وأن النيه تتجه الى قبول المهمة .

٢٤- حقيقة أنه قد تكون هناك أتعاب مستحقة لمكتب المحاسبة الحالى لا يعتبر سببا مهنيا لعدم قيام مكتب محاسبة آخر بقبول المهمة .

٢٥- يجب أن يقوم مكتب المحاسبة الحالى على الفور بتحويل جميع الدفاتر والأوراق الخاصة بالعميل التى تكون مطلوبة بعد تغيير المكتب الى مكتب المحاسبة الجديد ما لم يكن لدى مكتب المحاسبة السابق حقوق قانونية تخوله حق حجز الدفاتر والمستندات .

٦/٣ المسئوليات والممارسات الأخرى

Other Responsibilities And Practices

يوضح الجدول رقم (٣/٧) بيان مقارن بالمسئوليات والممارسات الأخرى للمحاسبين القانونيين طبقا لدليل السلوك المهنى الأمريكى والدولى .

جدول رقم (٣/٧)

المسئوليات والممارسات الأخرى للمحاسبين القانونيين

بيان القاعدة	رقم القاعدة فى الدليل
الأعمال المخلة بكرامة المهنة	القاعدة رقم (٥٠١) من دليل السلوك المهنى الأمريكى ، القاعدة رقم (٢) من دليل السلوك الدولى فقرات ١/٢ ، ٦/١ .
الإعلان ووسائل أجتذاب العملاء	القاعدة رقم (٥٠٢) من دليل السلوك المهنى الأمريكي والقاعدة رقم (١٤) من دليل السلوك الدولى الجزء الثانى الفقرات ١/١٣ ، ٢٦/١٣ .
العمولات	القاعدة رقم (٥٠٣) من دليل السلوك المهنى الأمريكى والقاعدة رقم (١٠) من دليل السلوك الدولى فقرات ١/١٠ ، ١٣/١٠ .
الأعمال المتعارضة	القاعدة رقم (٥٠٤) من دليل السلوك المهنى الأمريكى ، والقاعدة رقم (١١) من دليل السلوك المهنى الدولى فقرات ١/١١ ، ١٣/١١ .
الشكل القانونى للمكتب واسمه	القاعدة رقم (٥٠٥) من دليل السلوك المهنى الأمريكى ، ولا توجد قاعدة مقابله فى دليل السلوك المهنى الدولى .

١/٦/٣ الأعمال المخلة بكرامة المهنة Acts Discreditable

حيث تنص القاعدة رقم (٥٠١) من دليل السلوك الامريكى الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة على مايلى :-

" لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أى عمل مخل بكرامة المهنة " وتلزم تلك القاعدة العضو بعدم التصرف بشكل سئ إلي سمعته المهنية ، ومثال ذلك الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل إليه أو التفرقة العنصرية بين العاملين فى مكتبه ، الفشل فى أتباع المعايير أو الإجراءات الأخرى أو المتطلبات الأخرى فى إجراء عمليات المراجعة الحكومية بالإضافة الى الأهمال والتقصير فى إعداد القوائم المالية .

٢/٦/٣ الإعلان ووسائل إجتذاب العملاء Advertising And Solicitation

تنص القاعدة رقم (٥٠٢) من دليل السلوك الأمريكى على مايلى :-

" يحظر على العضو أن يحصل على عمل عن طريق الإعلان أو بوسائل أجتذاب العملاء الأخرين بطرق غير صحيحة أو مضللة أو أحتيالية " .

وتتعلق تلك القاعدة بالإعلان وأستمرار العملاء المرتقبين فى سبيل ترويج نشاط المحاسب ، وفيما يلى الأعتبارات التى أشارت اليها القاعدة رقم (٦) من دليل السلوك الدولى :-

١- من الواضح أنه من المرغوب فيه أن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات المتاحة التى يمكن أن يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة ، وتبعا لذلك لا يوجد أعتراض على قيام أحدى الهيئات المحاسبية المنوط

بهـــا المحافظة على كيان المهنة وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات الى الجمهور بصورة سليمة مثلا باسم إحدى هذه الهيئات .

٢- بالـــرغم مـــن أن بعض دساتير وبعض مواثيق السلوك المبنى فى بعض بلدان العالم لم تسمح لمكاتب المحاسبة بالإعلان عن نفسها إلا أن الميثاق المصـــرى لآداب السلوك المهنى يحرم الإعلان عن مكاتب المحاسبة فى جمهورية مصر العربية كمبدأ عام فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد بالنسبة للدعاية .

٣- يخـــول لفـــروع مكـــاتب المحاسبة المصرية الموجودة خارج القطر فى البـــلدان التى يسمح فيها بالإعلان عن مكاتب المحاسبة أن تقوم بذلك فى الخارج تمشيا مع ما هو معمول به فى هذه الدول ، وفى هذه الحالة يجب أن يهـــدف الإعـــلان الى إطـــلاع الجمهور على خدماتهم التى يقدمونها بأســـلوب موضـــوعى مهذب وأمين ويدعو للثقة ويعتبر الحصول على عملاء عن طريق الأجبار أو المضايقة أمرا ممنوعا منعا باتا.

٤- يعتـــبر القيـــام بأى عمل من الأعمال التالية بهدف الحصول على عملاء عملا منافيا لآداب السلوك المهنى :

أ- إعطاء وعود وآمال غير صحيحة وليس لها ما يبررها بإمكانية تحقيق نتائج مرضية.

ب- الإيحاء بالقدرة على التأثير على أية محكمة أو هيئة قضائية أو وكالة أو منظمة أو ما شابه ذلك .

ج- التمجيد فى الذات على غير أساس أو حقائق موضوعية .

د- عمل مقارنة مع مكاتب المحاسبة الأخرى .

هـ- تقديم أية بيانات من المحتمل أن تؤدى الى تضليل الشخص العادى أو تؤدى الى استنتاجات خاطئة .

و- تقديم توصيات أو تزكيات .

ز- الإدعاء دون سند بالخبرة او التخصص فى أحد فروع المحاسبة .

٥- يجب أن لا يحاول مكتب المحاسبة الخارجى فى بلد يسمح له فيها بالإعلان والذى يكون له تمثيل بصورة أو باخرى فى جمهورية مصر العربية الحصول على ميزة عن طريق الإعلان فى الصحف أو المجلات التى تصدر أو توزع فى جمهورية مصر العربية .

٦- فى الحالات التى يقوم فيها مكتب محاسبة خارجى له تمثيل بصورة أو باخرى فى جمهورية مصر العربية بالخروج على نص الفقرة الخامسة يجب أن يحصل أتصال بين ممثل الأتحاد الدولى للمحاسبين فى جمهورية مصر العربية وبين ممثل الأتحاد الدولى للمحاسبين فى البلد الأصلي لمكتب المحاسبة الذى قام بالمخالفة للتأكد من الكيان الممثل لعضوية البلد الأصلي فى الاتحاد الدولى للمحاسبين على علم بالمخالفة .

٧- كما يتبين من نص الفقرة الثانية يعتبر الإعلان عن مكاتب المحاسبة فى جمهورية مصر العربية غير مصرح به ، ويصرح لمكاتب المحاسبة بالدعاية فقط بشرط أن تتفق مع المعايير المبينة فى الفقرة التالية .

٨- كما ذكر فى الفقرة الأولى الدعاية مسموح بها ، ومع ذلك فإن هذه الدعاية يجب :-

أ- أن يكون الهدف منها هو أعلام الجمهور أو بعض قطاعات الجمهور المعنية بأمور تمثل حقيقة بصورة صادقة غير مضللة أو خادعة .

ب- أن تتم بصورة تتفق مع الذوق السليم .

ج- أن تتفق مع كرامة المهنة .

د- أن تتجنب تكرار أسم المكتب أكثر من اللازم أو أى تمجيد ليس له ما يبرره للمكتب .

٩- الأمثـلة الـتالية توضح الأحوال التى تكون فيها الدعاية مقبولة والأمور التى يجب أخذها فى الأعتبار بالنسبة لهذا الموضوع مع مراعاة المتطلبات الحاكمة التى سبق ذكرها فى الفقرة السابقة بصورة مستمرة .

التعيينات والجوائز التقديرية

من صالح الجمهور ومن صالح مهنة المحاسبة أن يحظى تعيين المحاسب أو قيامـه بنشـاط فى أمور لها أهمية محلية أو قومية أو حصوله على جائزة تقديـرية لأى جـانب مميز فى المحاسب بالدعاية وأن يذكر فى هذه الدعاية عضوية المحاسب فى التجمعات المهنية التى ينتمى اليها ، ومع ذلك يجب على المحاسـب أن لا يـأخذ المبادرة فى إستخدام التعيينات أو النشاطات المذكورة للحصول على مزايا مهنية شخصية .

تعيين الموظفين :

يمكن توصيل معلومات للجمهور عن الوظائف الشاغرة فعلا عن طريق أى وسيلة إعلامية تظهر فيها الوظائف الشاغرة عادة ، وحقيقة كون متطلبات الوظيفة الشاغرة تعطى بالضرورة تفاصيل عن واحد أو أكثر من الخدمات التى يقدمها المحاسب أو مكتب المحاسبة يعتبر أمرا مقبولا ولكن يجب أن لا يتضمن الإعلام عن الوظائف الشاغرة جانب ترويجى لخدمات المكتب ، كما

يجب أن لا يتضمن الإعلام أى إيحاء بأن الخدمات التى يقدمها المكتب تعتبر أفضل من تلك التى يقدمها المحاسبون الآخرون نتيجة لحجم المكتب أو الإرتباطات التى يقوم بتنفيذها أو لأى سبب آخر .

وبالنسبة للمطبوعات مثل تلك الموجهة على وجه التحديد للمدارس أو أماكن التعليم الأخرى لإعلام الطلبة والخريجين بالوظائف المتاحة فى المهنة يمكن وصف الخدمات المهنية التى يقوم المكتب بتقديمها بصورة عملية .

وتكون طريقة التعبير فى الإعلام عن الوظائف المحاسبة فى الأقسام المخصصة لذلك فى الصحف أكثر تحررا مما لو ظهر الإعلام عن الوظائف الشاغرة فى مكان بارز فى الصحف على أساس أنه من النادر أن يستخدم عميل محتمل الإعلانات المبوبة عن طلب فى الصحف كمصدر لإختيار مستشار مهنى .

النشر نيابة عن العملاء

يمكن للمحاسب أن يقوم نيابة عن العميل بالنشر خاصة بالنسبة للوظائف الشاغرة ومع ذلك يجب أن يتأكد المحاسب أن التركيز فى النشر موجه لتحقيق الأهداف المراد إنجازها لحساب العميل .

المحاسبون الذين ينشدون وظائف أو ينشدون القيام بعمل مهنى

يمكن للمحاسب أن يبلغ الأطراف المعنية من خلال أى وسيلة إعلامية برغبته فى الإنضمام كشريك أو بأنه يبحث عن وظيفة لها طابع محاسبى ، ومع ذلك يجب أن لا يقوم المحاسب بالنشر عن القيام بعمل بالإشتراك بصورة قد تفسر على أن يسعى للحصول على أعمال مهنية ، ويمكن قبول النشر عن

القيام بعمل بالإشتراك فقط فى حالة ما إذا تم النشر فى الصحف المهنية وبشرط أن لا يظهر اسم المحاسب أو عنوانه أو رقم تليفونه فى النشر ، ويمكن للمحاسب أن يكتب خطابا أو يتصل بصورة مباشرة بمكتب محاسبة وهو بصدد البحث عن وظيفة أو للقيام بعمل مهنى .

الكتيبات ودليل مكتب المحاسبة

لمكاتب المحاسبة حق إصدار ما يلى لعملائها أو لغير عملائها :

أ – إعلام واقعى مصاغ بصورة موضوعية عن الخدمات التى يقدمها المكتب .

ب– دليل عن المكتب يتضمن أسماء الشركاء وعناوين المكتب وأسماء وعناوين المراسلين .

التسجيل فى دليل أو مرجع

يمكن لمكتب المحاسبة أن يسجل اسمه في دليل أو مرجع بشرط أن لا يعتبر الدليل أو المرجع نفسه أو التسجيل فيه كإعلان ترويجى عن المسجلين فيه ويجب أن يقتصر التسجيل على الإسم والعنوان ورقم التليفون والوصف المهني والمعلومات الأخرى الضرورية لتمكين مستخدم الدليل أو المرجع لإجراء إتصال بالفرد أو المنظمة المدرج إسمها فى الدليل .

أوراق المراسلات واليفط

يجب أن تكون الأوراق التى يستخدمها المحاسب الممارس العام للمهنة فى المراسلات مقبولة طبقا للمعايير المهنية وتخضع لمتطلبات القانون فيما يتعلق

بأسماء الشركاء والرؤساء وغيرهم ممن يشتركون فى العمل المهنى ، وأيضا فيما يتعلق بإستخدام الألقاب المهنية والحروف المختصرة التى ترمز الى الألقاب المهنية وكذا بالنسبة لإستخدام العلاقات المميزة ، ولا يسمح بتمييز أى خدمة يقوم بها المكتب على أنها خدمة ذات طبيعة خاصة . وينطبق نفس الوضع بالنسبة لليفط .

الكتب والمقالات والإفضاء بحديث والمحاضرات والتحدث فى الإذاعة والظهور فى التليفزيون

يمكن للمحاسبين الذين يقومون بتأليف كتب أو يكتبون مقالات فى موضوعات مهنية أن يكتبوا أسمائهم ومؤهلاتهم المهنية مع ذكر اسم المكتب ولكن غير مصرح لهم بإعطاء معلومات عن الخدمات التى يقدمها مكتبهم .

وينطبق نفس الوضع على المحاسبين الذين يقومون بإعطاء محاضرات أو يدلون بحديث فى الصحف أو فى الإذاعة أو يظهرون فى التليفزيون فى برنامج يتعلق بموضوع مهنى ، ومع ذلك فإن ما يدلى به المحاسبون أو يكتبونه يجب أن لا يعتبر ترويجا لأنفسهم أو لمكاتبهم وانما يجب أن يمثل وجهة نظر موضوعية ومهنية خاصة بالموضوع المثار ، ويعتبر المحاسبون مسئولون عن استخدام أقصى ما يمكنهم للتأكد من أن ما يظهر أمام الجمهور فى النهاية يتفق مع هذه المتطلبات وقد يوحى الإدلاء بأحاديث متكررة للصحافة أو الإذاعة أو الظهور المتكرر فى التليفزيون بأن الهدف من ذلك هو الترويج عن قصد لمكتب المحاسبة وفى مثل هذه الأحوال يكون من الحكمة أن يدرس المحاسب موقفه بعناية .

الإعلام فى الصحف

يمكن إستخدام الصحف والمجلات المناسبة لإعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد أو تغيير الشركاء فى مكتب محاسبة أو تغيير عنوان المكتب .

ويجب أن يقتصر الإعلام فى هذه الحالة على الحقائق المجردة ويجب أن يؤخذ فى الإعتبار ملاءمة منطقه توزيع الصحيفة أو المجلة وعدد مرات ظهور الخبر .

ظهور اسم المحاسب فى وثيقة يصدرها العميل

عندما يزمع العميل نشر تقرير أعده المحاسب يتعلق بنشاط العميل القائم فعلا أو يتعلق بنشاط جديد أو منظمة جديدة لعميل يجب أن يأخذ المحاسب خطوات للتأكد من أن موضوع التقرير المنشور لن يؤدى الى تضليل الجمهور عن طبيعة ومعنى التقرير ، وفى مثل هذه الظروف يجب أن يبلغ المحاسب العميل بضرورة الحصول على إذن مسبق منه قبل نشر الوثيقة .

ويجب أن يعطى نفس الإعتبار للوثائق الأخرى المقترح إصدارها من قبل العميل وتكون متضمنة لإسم المحاسب الذى يقوم بالعمل بصفة مهنية مستقلة ولا يمنع ما تقدم أن يقوم العميل بإدراج إسم المحاسب القانونى فى التقرير السنوى للمنظمة .

وعندما يرتبط المحاسبون – فى نشاط بخلاف الممارسة العامة للمهنة – بإحدى المنظمات أو يشغلون وظيفة فيها ، يمكن للمنظمة إستخدام إسم المحاسب ووضعه المهنى فى المكاتبات والوثائق الأخرى وفى هذه الحالة يجب أن يتأكد المحاسب أن هذه المعلومات لا تستخدم بصورة تؤدى الى

إعتقاد الجمهور بأن هناك إرتباطا بين المنظمة وبين المحاسب بصفته ممارسا عاما للمهنة يعمل بصورة مستقلة عن المنظمة .

الكتيبات والوثائق التى تتضمن معلومات فنية

يجوز لمكاتب المحاسبة أن تصدر كتيبات ووثائق تحمل اسم المكتب وتتضمن معلومات فنية لمساعدة موظفى المكتب أو لمساعدة العملاء أو لمكاتب المحاسبة الأخرى .

ولا يجوز أن تصدر هذه الكتيبات والوثائق لأفراد آخرين بإستثناء الأفراد الذين يطلبونها من تلقاء أنفسهم ودون سابقة الإتصال بهم لطلبها .

برامج التدريب والسمنارات

يجوز لمكتب المحاسبة أن يدعو العملاء أو المحاسبين الممارسين العامين للمهنة لحضور برامج تدريبية أو سمنارات يتم عقدها لمساعدة المحاسبين .

ولا يجوز دعوة أفراد آخرين لحضور هذه البرامج التدريبية والسمنارات إلا استجابة لطلبات من أفراد لم يسعى المكتب لإجتذابهم للحضور ، ولا يجب أن يحول هذا المطلب بأى صورة من الصور دون قيام المحاسبين بتقديم خدمات تدريب محاسبية للهيئات المهنية الأخرى أو لمكاتب المحاسبة الأخرى أو للهيئات التعليمية التى تقوم بإدارة برامج تعليمية لأعضائها أو للجمهور ، ومع ذلك يجب عدم إعطاء أهمية أكثر من اللازم لإسم المحاسب أو مكتب المحاسبة الذى يعمل به فى الكتيبات أو الوثائق التى تصدر فى هذا الشأن .

٣/٦/٣ الأتعاب والعمولات Fees and Commission

تنص القاعدة رقم (٥٠٣) من دليل السلوك الأمريكى على ما يلى :-

" يحظر على العضو أن يدفع عمولة للحصول على عميل ، ويحظر عليه أيضا قبول عمولة نتيجة التوصيات للعميل عن منتجات أو خدمات خاصة بآخرين " .

وقد أشارت القاعدة رقم (١٠) من دليل السلوك المهنى الدولى على أن المحاسبين الممارسين يتحملون مسئولية القيام بالعمل بأمانة وموضوعية ووفقا للمعايير الفنية ، ويتم إخلاء مسئولية هؤلاء المحاسبين عن طريق تطبيق المهارات والمعرفة المهنية التى إكتسبها المحاسبون المهنيون من خلال التدريب والخبرة ، وبطبيعة الحال من حق المحاسبين الحصول على أتعاب مقابل الخدمات المؤداة . وقد تناولت تلك القاعدة الإعتبارات المرتبطة بكل من الأتعاب المهنية والعمولات على النحو التالى :-

١/٣/٦/٣ الأتعاب

١- يجب أن تكون الأتعاب انعكاسا عادلا لقيمة العمل الذى تم لحساب العميل مع الأخذ فى الإعتبار :

أ – المهارة والمعرفة اللازمتين لنوع العمل الذى يتم القيام به .

ب- مستوى التدريب والخبرة للفرد الذى يجب أن يقوم بالمهمة .

جـ- الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى المهمة .

د – درجة المسئولية الذى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

٢- عادة يجب أن يتم حساب الأتعاب المهنية على أساس معدلات مناسبة في الساعة أو اليوم لوقت كل فرد مشترك في العمل ، ويجب أن يتم تحديد هذه المعدلات وفقا للمبدأ الأساسي بأن تنظيم وسلوك مكتب المحاسبة والخدمات التي يقدمها يخضعان للتخطيط والرقابة والإدارة بشكل جيد ويجب ان يؤخذ في الإعتبار أيضا عند حساب الأتعاب العوامل المبينة في الفقرة ٧ - ٢ السابقة وتتأثر هذه الأتعاب بالمجال القانوني والإجتماعي والإقتصادي ، ومن حق كل محاسب أن يقوم بتحديد الأتعاب المناسبة .

٣- يجب أن لا يقدم مكتب المحاسبة عرضا بأنه سيتم تقديم خدمات محاسبة معينة في الوقت الحالي أو في المستقبل مقابل أتعاب ثابتة أو أتعاب تقديرية أو في حدود معينة إذا كان من المحتمل- في وقت تقديم العرض- زيادة هذه الأتعاب بصورة كبيرة دون أن ينصح العميل بهذا الإحتمال .

٤- قد يكون من الضروري أو العملي عند التعهد بالقيام بعمل لحساب العميل تحديد مبلغ معين مسبقا ، وفي هذه الحالة يجب أن يقوم المحاسب بتقدير الأتعاب آخذا في الإعتبار جميع الأمور المشار اليها في الفقرات من الأولى الى الثالثة .

٥- ليس هناك ما يمنع من قيام المحاسب بتقاضي أتعاب أقل من أتعابه السابقة عن نفس العمل بشرط أن يتم تحديد الأتعاب وفقا للعوامل المشار اليها في الفقرات الأولى الى الثالثة .

٦- كما سبق أن ذكر في الفقرة الأولى من القاعدة الثامنة (الإستقلال) .

" يجب أن لا تكون الأتعاب المهنية لمكتب المحاسبة معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة " .

ولا تعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة أتعابا معلقة على شرط .

وتعتبر الأتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعابا مشروطة وهى غير مقبولة .

٧- تتعلق الفقرات السابقة بالأتعاب وهى تختلف بطبيعة الحال عن إستعاضة النفقات التى يتكبدها مكتب المحاسب وهو بسبيل القيام بخدمات لعملائه ، عادة يتم تحميل المصروفات التى ينفقها المكتب من أمواله ، وبالذات مصاريف السفر والإنتقال والتى ترتبط بصورة مباشرة بالعمل الذى تم أدائه لعميل معين لحساب هذا العميل بالإضافة الى الأتعاب المهنية .

٨- من صالح كل من العميل والمحاسب أن يتم توصيف الأسس التى يتم على أساسها تحديد الأتعاب وإعداد كشوف الحساب بوضوح قبل بداية الإرتباط بالمهمة ، ومن المفضل أن يتم ذلك كتابة للمساعدة على تجنب أى سوء فهم يتعلق بالأتعاب .

٢/٣/٦/٢ العمولات

٩- يمكن أن يؤدى قيام المحاسب بالحصول على أو دفع عمولة الى شوائب تؤثر على الموضوعية والإستقلال ، وبالتالى يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة عدم دفع عمولة للحصول على عميل أو قبول عمولة لإحالة عميل لطرف ثالث ، كما يجب على المحاسب عدم قبول عمولة للتوصية بمنتجات أو خدمات الغير .

١٠- يعتبر دفع أو إستلام أتعاب مقابل الإحالة بين المحاسبين وحيث لا تكون هناك خدمات قد تم تأديتها من قبل المحاسب الذى قام بالإحالة من قبيل العمولات المنصوص عنها فى الفقرة التاسعة .

١١- يمكن للمحاسب أن يجرى ترتيبات لشراء كل أو جزء من مكتب محاسبة يتطلب دفع الثمن لأفراد كانوا يزاولون المهنة من قبل أو لورثتهم أو لتركتهم ، والمبالغ المدفوعة هنا لا تعتبر من قبيل العمولات المنصوص عليها فى الفقرة التاسعة بعاليه .

٤/٦/٣ الوظائف المتعارضة Incompatible Occupations

نصت القاعدة رقم (٥٠٤) من دليل السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى:-

" لا يجوز للمحاسب الذى يزاول مهنة المحاسبة لحسابه الخاص الجمع بين مهنة المحاسبة وأى عمل أو مهنة أخرى تؤدى الى خلق تضارب فى المصالح عند تأديته لخدماته المهنية " .

وقد أشارت القاعدة رقم (١١) من دليل السلوك المهنى الدولى الى أهمية حل التعارضات المرتبطة بسلوكيات المهنة **Activities Incompatible with the Practice of Public Accountants** ، وقد تناولت فى الجزء الثانى من الدليل الفقرات التالية :-

١- غالبا ما يخدم المحاسبون القانونيون مصالح متعددة بأوضاع مختلفة ، ويجب أن يبرهنوا على موضوعيتهم فى ظروف مختلفة ، حيث يقوم المحاسبون القانونيون الممارسون العامون للمهنة بمراقبة حسابات عملائهم ، ويقدمون خدمات ضريبية وغيرها من الخدمات الإستشارية للإدارة ، كما يقوم محاسبون آخرون بإعداد القوائم المالية للمنظمات التى

يعملون فيها ويقومون بخدمات المراجعة الداخلية ، كما يخدمون فى مجال الإدارة المالية فى الصناعة والتعليم والحكومة ، كما يقوم المحاسبون بتعليم وتدريب من يرغبون فى تأهيل أنفسهم للدخول فى المهنة ، وبغض النظر عن الخدمات أو الأوضاع فإنه يتعين على المحاسبين مراعاة الأمانة فى عملهم والمحافظة على الموضوعية وتجنب إخضاع تقديرهم للأمور لأحكام الآخرين .

٢- من وقت لآخر قد يصادف المحاسبون سواء أكانوا من المحاسبين القانونيين الممارسين العامين للمهنة أو من المحاسبين الذين يعملون فى القطاع العام أو الخاص مواقف ينشأة عنها تعارض مصالح ، وقد تنشأ هذه التعارضات بصور متنوعة ومتعددة تترلوح بين حالات المشاكل البسيطة نوعا ما وحالات الغش الخطيرة وما يشبهها من النشاطات غير القانونية ، وليس الهدف هنا إعطاء قائمة تفصيلية مبوبة بالمواقف المحتملة التى قد تنطوى على تعارض مصالح حيث يجب أن يكون المحاسب على وعى باستمرار ومتيقظا للعوامل التى تؤدى الى تعارض فى المصالح ، ويجب أن يأخذ فى الإعتبار أن مجرد الخلاف النزيه فى الرأى بين المحاسب وطرف آخر لا يعتبر فى حد ذاته مشكلة متعلقة بآداب السلوك المهنى ؛ ومع ذلك فإن العوامل والظروف فى كل حالة تحتاج الى تقصى من قبل الأطراف المعنية.

٣- ومع ذلك فإنه من المتعارف عليه أنه يمكن حدوث عوامل معينة عندما تتعارض مسئوليات المحاسب فى إحدى المنظمات مع طلبات داخلية أو خارجية من نوع أو آخر ، ومن ثم :-

- قد يكون هناك خطر بحدوث ضغط من مشرف أو مدير أو شريك مستبد ، أو تكون هناك علاقة أسرية أو شخصية تؤدى إلى نوع من

الضغط على المحاسبين ، يجب عدم تشجيع العلاقات أو المصالح التى يمكن أن تؤثر بالسالب أو تشوب أو تهدد أمانة المحاسب وموضوعيته.

- قد يطلب من المحاسبُ أن يتصرف بصورة لا تتفق مع المعايير المهنية و/أو المعايير الفنية .
- قد يحدث ما يؤدى الى إثارة سؤال يتعلق بتقسيم المحاسب لولائه بين صاحب العمل وبين معايير السلوك المهنى .
- قد يحدث التعارض عندما يتم نشر معلوماتِ مضللة فى صالح رب العمل وقد تكون أو لا تكون هناك منفعة للمحاسب نتيجة لهذا النشر .
- تتضمن مسئوليات الإدارة الإحتفاظ بسجلات محاسبية وضوابط داخلية كافية ، وإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وحماية أصول المنظمة على النحو الذى تقضى به إرشادات ومعايير المراجعة فى مجال أهداف ونطاق مراجعة القوائم المالية . وقد يجد المحاسب الموظف فى منظمة نفسه فى موقف تعارض من منطلق إدراكه لهذه المسئوليات وبالتالى محاولته تنفيذ وتطبيق أقصى ما تمليه المعايير الممكنة للتحقق من أن صاحب العمل لديه الخدمة المحاسبية المطلوبة والضوابط الداخلية اللازمة .
- وعلى نحو مشابه يتضح أن إرشادات المراجعة الدولية تبرز من بين الإرشادات الأخرى السرية والموضوعية والأمانة والكفاءة المطلوبة عند الإحتفاظ بالسجلات الإدارية ، وأيضا أهداف (وجوانب القصور الذاتى) فى الرقابة الداخلية ، وأن " مسئولية منع وإكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة " وبالتالى يجب على المحاسب الذى يعمل فى

إحدى المنظمات أن يبحث فى تنفيذ الأساليب والضوابط المطلوبة لمنع الغش و/أو الأخطاء وقد يقابل تعارض مصالح عند تحديد من يبلغه باكتشافات معينة يصل اليها .

٤- عند تطبيق معايير السلوك المهنى قد يقابل المحاسبون مشاكل فى تحديد السلوك اللاأخلاقي أو التعارض السلوكى ، عندما يواجه المحاسبون (سواء أكانوا ممارسين عامين للمهنة أو يقومون بوظائف محاسبة فى المنظمات) مسائل سلوكية هامة ، يجب أن يتبعوا السياسات المعمول بها فى الشركة أو المنظمة التى تمثل رب العمل للبحث عن حلول لمثل هذا التعارض ، وإذا لم تؤدى هذه السياسات الى حل التعارض السلوكى يجب أن يؤخذ فى الإعتبار ما يلي :-

- فحص مشكلة التعارض مع المشرف المباشر ، وإذا لم يتم حل المشكلة مع المشرف المباشر وقرر المحاسب أن يبحث المشكلة مع المستوى الإدارى التالى ، يجب أن يبلغ المشرف بالقرار وإذا ظهر أن المشرف متورط فى مشكلة التعارض يجب أن يثير المحاسب المشكلة مع المستوى الإدارى التالى .

وعندما يكون المشرف المباشر هو العضو المنتدب (أو في وظيفة مماثلة) فان المستوى الأعلى قد تكون اللجنة التنفيذية أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين .

- الحصول على إستشارة أو نصيحة على أن تكون في طى الكتمان من مستشار مستقل أو من الهيئة المنوط بها المحافظة على كيان مهنة المحاسبة للتفاهم عل ىمسار التحرك الممكن .

- إذا كانت التعارضات لا زالت موجودة بعد إستنفاذ جميع مستويات الفحص الداخلى ، لا يكون أمام المحاسب من سبيل وكملاذ أخير فى الأمور الهامة (الغش مثلا) سوى الإستقالة من المنظمة المعنية التى تمثل رب العمل ، وتقديم مذكرة إحاطة لممثل ملائم لهذه المنظمة .

٥- وبالإضافة الى ما تقدم فإنه قد يكون من الضرورى إعداد تقرير فى الأمور الخطيرة لأجهزة خارجية مثل مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو هيئة الإستثمار أو أى جهات خارجية رقابية معنية بالأمر .

٣/٦/٥ الشكل القانونى لمكتب المحاسبة

نصت القاعدة رقم (٥٠٥) من دليل السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى:

" يجوز للعضو أن يمارس مهنة المحاسبة كمالك أو كموظف على أن يكون ذلك فقط في شكل مشروع فردى أو شركة تضامن ، أو شركة مهنية بشرط أن تتوافر فيها الخصائص التى تتفق مع قرارات مجلس المجمع " .

وبصفة عامة لا يجوز للعضو أن يمارس المهنة تحت اسم شركة تحتوى على اسم وهمى ، أو يوضح التخصص ، أو يكون مضللا بالنسبة لنوع المنشأة (مشروع فردى ، شركة تضامن ..) ، ومع ذلك يجوز أن يشتمل اسم الشركة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء السابقين .

ويجوز للشريك الذى يبقى على قيد الحياة بعد وفاة جميع شركائه الآخرين أو إنسحابهم أن يستمر في مزاولة المهنة تحت اسم شركة التضامن لمدة لا تزيد عن سنتين بعد أن يصبح ممارسا فرديا .

٦/٦/٣ القيام بمهام ضريبية Tax practice

تناولت القاعدة رقم (٤) من دليل السلوك المهنى الدولى (الجزء الأول الفقرات ٥/١ - ٥/٨) إعتبارات قيام المحاسب بالمهام الضريبية على النحو التالى :-

١- من حق المحاسب الذى يؤدى خدمات ضريبية مهنية أن يصور أفضل وضع يخدم مصلحة عميل أو رب العمل بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وأن لا تشوب هذه الصورة الأمانة والموضوعية بأى شكل من الأشكال وأن تكون متسقة - في رأى المحاسب - مع القانون .

٢- يجب أن لا يوحى المحاسب أو يؤكد للعميل أو رب العمل بأن القرارات الضريبية التى يتم إعدادها أو الإستشارة الضريبية التى يتم القيام بها ستؤخذ كقضية مسلم بها ولا يمكن المنازعة فيها من قبل السلطات الضريبية بل على العكس من ذلك يجب أن يتأكد المحاسب من أن العميل أو صاحب العمل على دراية بالجدود المرتبطة بالإستشارات والخدمات الضريبية حتى لا يسئ تفسير الإدلاء برأى على أنه حقيقة لا تقبل الجدل .

٣- يجب أن ينصح المحاسب الذى يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية أو يساعد العميل في ذلك بأن المسئولية عن محتويات الإقرار تقع أساسا على العميل أو رب العمل - ويجب أن يتخذ المحاسب الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المعطاة .

٤- عندما يتم الإدلاء بإستشارة أو رأى ضريبى يترتب عليه نتائج هامة نسبيا لعميل أو لرب عمل يجب أن يتم كتابتها في صورة خطاب أو في صورة مذكرة يتم الإحتفاظ بها .

٥- يجب على المحاسب أن ينأى بنفسه تماما عن أى إقرار ضريبى أو أى وسيلة إتصال يكون هناك سبب للإعتقاد بأنه :-

أ - يتضمن بيانات غير حقيقية أو مضللة .

ب- يتضمن بيانات تم توفيرها بصورة متعجلة وبإهمال أو دون معرفة حقيقية عما إذا كانت حقيقية أم مزيفة .

جـ- يحذف أو يطمس معلومات مطلوب تقديمها وأن يكون هذا الحذف أو الطمس سيؤدى الى تضليل السلطات الضريبية .

٦- يجوز للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية تنطوى على إستخدام تقديرات إذا كان الحصول البيانات الفعلية أمرا غير عملى . وعندما يتم إستخدام التقديرات في إعداد الإقرارات الضريبية يجب أن تعرض بهذه الصورة بطريقة تجنب الإعتقاد بأنها تنطوى على دقة أكبر مما هو قائم فعلا . ويجب أن يكون المحاسب مقتنعا بأن التقديرات تعتبر معقولة تحت الظروف السائدة .

٧- عند إعداد الإقرارات الضريبية قد يعتمد المحاسب عادة على المعلومات التى يقدمها العميل أو رب العمل بشرط أن تبدو هذه المعلومات منطقية وبالرغم من أن فحص ومراجعة المستندات أو القرائن الأخرى المعززة للمعلومات ليس مطلوبا يجب أن يعمل المحاسب على تشجيع تقديم البيانات المعززة عندما يكون ذلك مناسبا .

وبالإضافة الى ما تقدم ، فإن المحاسب :-

أ - يجب عليه الإطلاع على صور الإقرار الضريبى للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجديا .

ب- مطالبا بأن يقوم بإستفسارات منطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة وغير كاملة .

جـ- يشجع على الإشارة الى دفاتر ومستندات المنظمة التى تتضمن العمليات التى قامت بها .

٨- عندما يعلم المحاسب بخطأ مادى أو حذف في إقرار ضريبى خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب قد ساهم أو لم يساهم في إعداده) أو بإخفاق العميل في تقديم الإقرار الضريبى ، فإن المحاسب يكون مسئولا عن :

أ - تقديم النصح للعميل أو لرب العمل على الفور بالخطأ أو الحذف ويوصى بالإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية وعادة لا يكون المحاسب مجبرا على ابلاغ السلطات الضريبية ، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل .

ب- إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصويب الخطأ ، فإن المحاسب :-

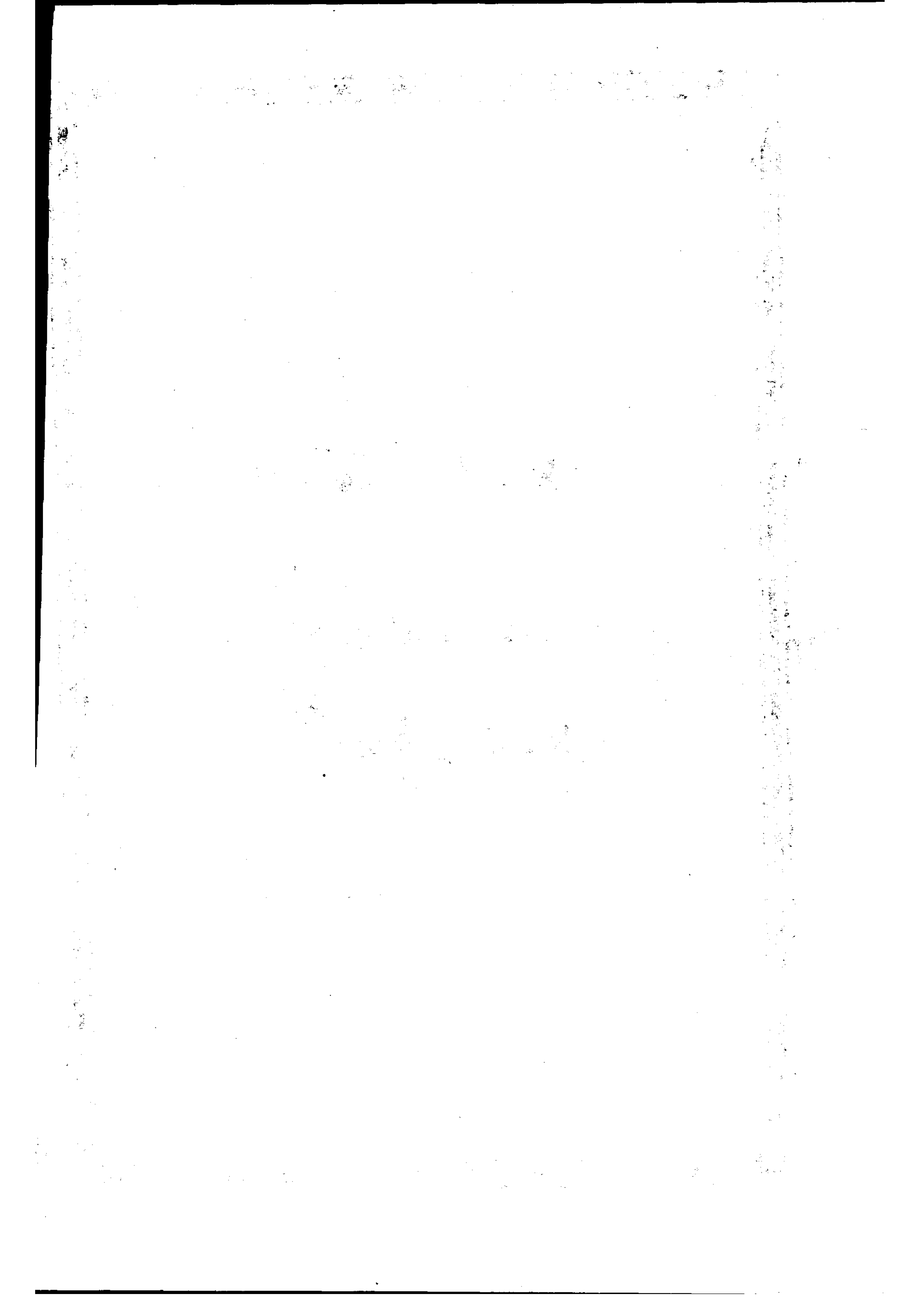
(١)يجب أن يبلغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أى معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية .

(٢)يجب أن يتدبر ما إذا كان الإستمرار في الإرتباط بالعميل أو بصاحب العمل بأى صورة من الصور يتسق مع المسئوليات المهنية .

جـ- إذا إنتهى المحاسب الى أنه يمكن إستمرار العلاقة المهنية مع العميل أو بصاحب العمل ، يجب أن يتخذ جميع الخطوات المنطقية للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر في الإقرارات الضريبية اللاحقة .

الفصل الرابع

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر



الفصل الرابع

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر

A Risk-Based Audit Process Approach

مقدمه :

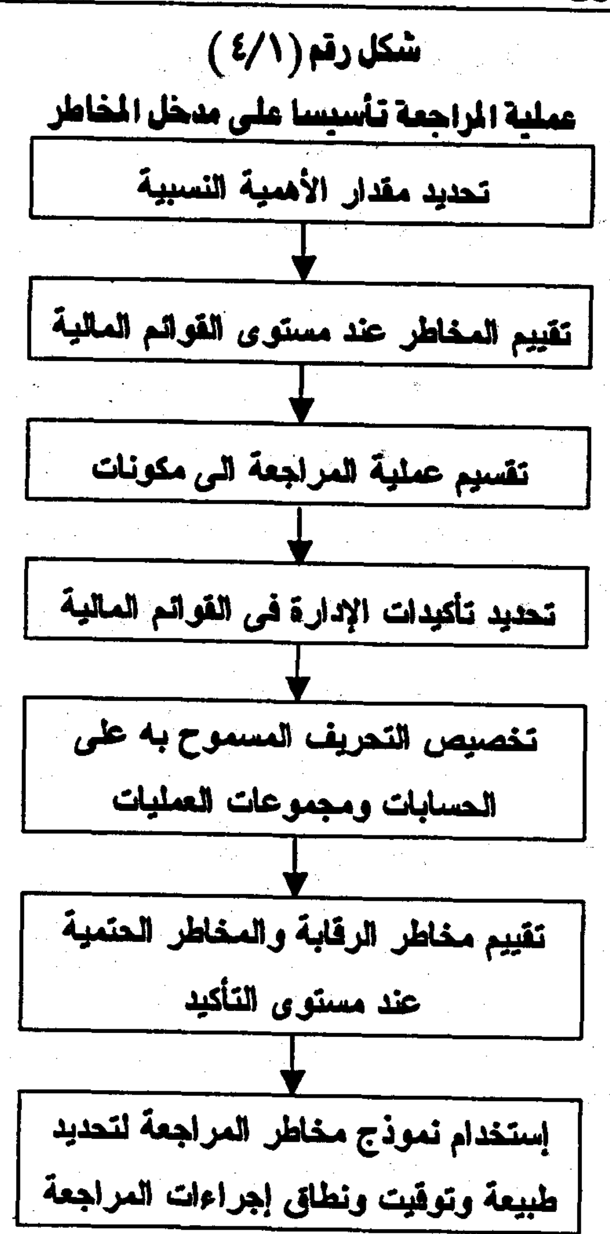
عـــادة مـــا يعـــبر المراجعون فى تقريرهم النموذجى عن قيامهم بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAs ، وتتطلب تلك المعايير أن يقـــوم المـــراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقـــول Reasonable Assurance ، عما إذا كانت القوائم المالية خالية من وجود أى تحريف جوهرى .

يـــتم فى هـــذا الفصل مناقشة المدخل الذى يتبعه المراجعون للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ، وفى ســبيل ذلك يتم الإهتمام بشرح كيف يقوم المراجعون بتخطيط الأهمية النسبية ، وكيـــف يـــتم الـــتمييز بين الأخطاء والمخالفات والأعمال غير القانونية لعملاء المـــراجعة وتحديـــد مســئولية المراجع عن إكتشافها ، مع أهمية الإشارة الى خصـــائص الأخطاء والمخالفات التى تؤثر على قدرة المراجع على إكتشافها ، كمـــا يتم وصف وتحديد العوامل التى تؤثر على مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية ، كما يتم تعريف أنواع العمليات ودوراتها وأهميتها كأسس منطقية لتقسيم عملية المراجعة الى أجزاء ، أيضا يتم تبويب التأكيدات التى يتم تضمينها فى القوائـــم الماليـــة ومغزاها ، ويهتم الفصل أيضا بشرح العلاقة بين الأهمية النسبية والتحريفات المقبولة والمسموح بها وكيف يمكن أن تؤثر على مقدار أدلة

إثـبات المراجعة ، كما يتم تعريف مخاطر المراجعة عند مستوى التأكيد وشرح كيفيـة إسـتخدام المراجعون نموذج مخاطر المراجعة لإدارتها والتحكم فيها ، بالإضافة لذلك يتم دراسة العوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى حسبانه عند تقييـم مخاطـر المراجعة وشرح أثرها على عملية المراجعة والتى يتم وصفها وتحديد إطارها العام بإيجاز . يوضح الشكل رقم (٤/١) مدخل المخاطر الذى يعتمد عليه المراجعون عند أداء عملية المراجعة .

شكل رقم (٤/١)

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر



وتحقيقا لتلك الأهداف يتم تقسيمه هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٤ نظرة عامة على عملية المراجعة .

٢/٤ تحديد الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة .

٣/٤ تقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية .

٤/٤ تقسيم عملية المراجعة الى مكونات حسب دورة العمليات .

٥/٤ تحديد تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية .

٦/٤ تحديد التحريف المقبول لأرصدة الحساب .

٧/٤ تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد .

٨/٤ إستخدام نموذج مخاطر المراجعة فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

٤/١ نظرة عامة على عملية المراجعة Overview of the Audit Process

بهــدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهــرية ، يتعين على المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وفى سبيل ذلك يقوم المراجعون بإتباع عدة خطــوات رئيسية يوضحها الشكل البيانى رقم (٤/٢) ، والذى يتضح منه أن المــراجع يجــب أن يقــوم مبدئيا بتحديد المقدار الذى يتوقع أن يكون جوهريا بالنســبة لــلقوائم الماليــة ، كمــا يجب على المراجع أيضا دراسة الإتجاهات والأحــداث الــتى تؤثر على الصناعة التى يعمل فيها العميل بالإضافة للعوامل الأخــرى الــتى تزيد من مخاطر القوائم المالية التى يمكن أن تتضمن تحريفات جوهرية ، وحيث أن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة إثبات كافية لإختبار صحة تأكيدات القوائم التى تمكن من تكوين أساس لإبداء الرأى فى تلك القوائم ، مــن ثــم للتركيز على التأكيدات يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية ومخاطــر التحريفات الجوهرية ، وأخيرا يتعين إستخدام نموذج لتحديد مخاطر المراجعة بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

ولاشك أن إتباع تلك الخطوات تمكن المراجع من إبداء رأيه على القوائم الماليــة ، ويمكن تحديد تلك الخطوات فى شكل عملية منطقية للمراجعة على النحو التالى :-

١- تحديد تأكيدات العميل المرتبطة بكل عنصر جوهرى فى القوائم المالية.

٢- دراسة مخاطر التحريف الجوهرى .

٣- تحديد أهداف محددة للمراجعة بالإرتباط بالتأكيدات فى القوائم المالية بالإضافة الى دراسة مخاطر التحريف الجوهرى .

٤- تحديد إجراءات المراجعة التى يتعين أدائها لتحقيق أهداف المراجعة (أو ما يطلق عليه بتحديد طبيعة إختبارات المراجعة) .

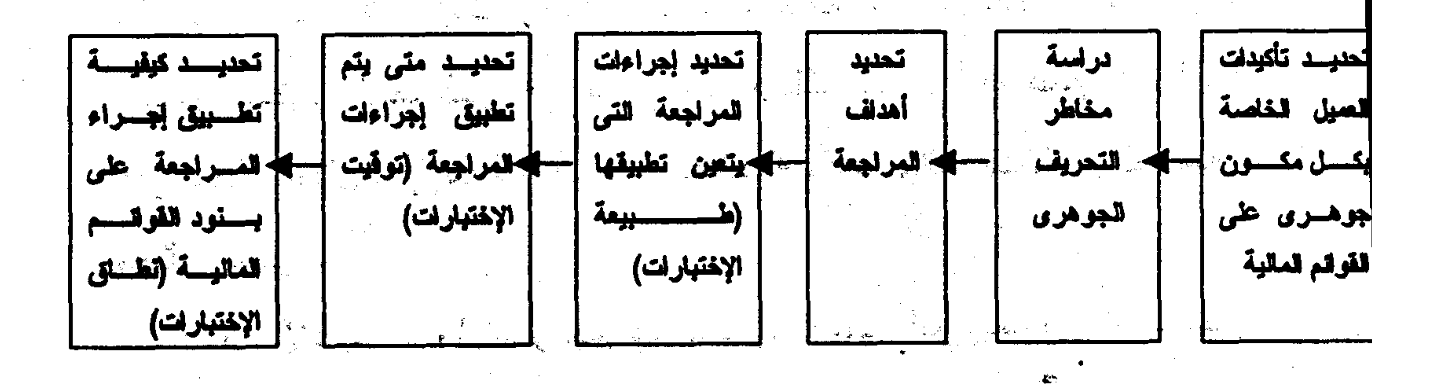
٥- تحديد متى يتم أداء إجراءات المراجعة (أو ما يعرف بتوقيت إختبارات المراجعة) .

٦- تحديد كيفية تطبيق تلك الإجراءات على عديد من البنود (وهو ما يتم الإشارة اليه بنطاق تلك الإختبارات) .

يوضح الشكل رقم (٤/٢) العملية المنطقية للمراجعة .

شكل رقم (٤/٢)

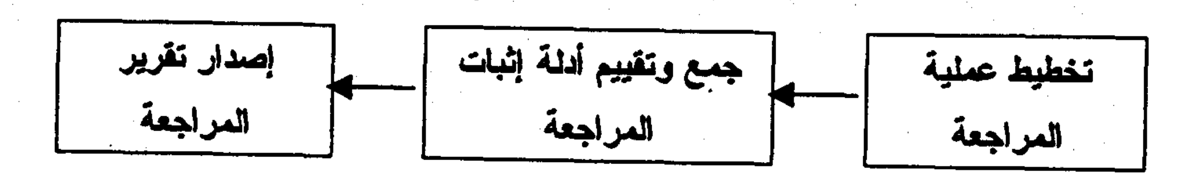
العملية المنطقية للمراجعة



وحيث ان عملية المراجعة ترتكز على جمع وتقييم أدلة الإثبات ، فانه يمكن النظر اليها بأنها تتضمن ثلاثة مراحل هى : مرحلة التخطيط ، ومرحلة جمع وتقييم أدلة الإثبات ، بالإضافة الى مرحلة إصدار تقرير المراجعة ، يعرض الشكل رقم (٤/٣) مراحل عملية المراجعة .

شكل رقم (٤/٣)

مراحل عملية المراجعة



١- تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit

يجب أن يقوم المراجع فى مرحلة التخطيط بالتأكيد على فرض أو هدف عملية المراجعة لأجل تحديد ما هى التأكيدات التى يتعين إختبارها ، بصفة عامة يعتبر ذلك الهدف واضحا عندما يقوم المراجع الحيادى بفحص قوائم مالية سنوية لأحد الشركات العامة ، ومع ذلك فقد يتم أداء عملية المراجعة على سبيل المثال بالإرتباط بإقتناء شركة تابعة جديدة والتى قد يكون لها هدف مختلف نسبيا .

يتمثل الإعتبار الأول للمراجع عند تخطيط عملية المراجعة فى تحديد مدى قبول عميل المراجعة ، وبعد إتخاذ المراجع القرار الملائم يقوم بالحصول على فهم بصناعة وأعمال العميل . وفيما بعد سيتم مناقشة العوامل التى تؤثر على قرارات المراجع بشأن ما إذا كان يقبل العميل أم لا وكيف يكسب الفهم الكافى لصناعة وأعمال العميل بإعتبار أن ذلك له آثار رئيسية على تصميم عملية المراجعة .

وأثناء تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون أيضا بأداء عملية إجراءات تحليلية لتوجيه إنتباههم الى المجالات التى يجب أن يتم دراستها

وإخـتيارها . وبإسـتخدام تـلك الإجراءات التحليلية يقوم المراجعون بفحص العلاقات المتداخلة بين البيانات مثل مقارنة رصيد الحساب عن الفترة الحالية مع رصيد نفس الحساب فى نهاية الفترة السابقة . ويقوم المراجعون بإستخدام إجـراءات مراجعة إضافية عندما لا يمكنهم بسهولة أن يحددوا أسباب وجود تلك الإختلافات الجوهرية .

وحـتى يكـون المراجع قادرا على تخطيط عملية المراجعة يتعين عليه فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل بإعتبار أنه يؤثر جوهريا على تقييم عملية المراجعة .

وبعد تحديد المراجع للتأكيدات التى يتعين إختبارها يجب على المراجع أن يقـوم بـتقييم مخاطر وجود تحريف بها ، ويجب على المراجعين أن يكونوا متأكدين بشكل معقول من إصدار الرأى الملائم ، من ثم فإنهم يجب أن يقوموا بدراسـة مخاطـر التحريفات والإجراءات المختلفة المتاحة لجمع أدلة إثبات المـراجعة كأساس لتكوين الرأى ، ويتضمن تخطيط عملية المراجعة تصميم إجـراءات محددة يتعين أدائها بالإضافة الى أداء بعض المهام الإضافية التى تـتحدد عـندما يتم أداء العمل ويتم تخصيص أعضاء فريق العمل على مهمة المراجعة .[1]

٢- جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة

Gathering and Evaluating Audit Evidence

أن الغـرض من جمع أدلة الإثبات هو مد المراجع بأساس يتم بناء عليه إصـدار رأيـه عن القوائم المالية ، وحتى يتم القيام بذلك يجب أولا أن يقرر

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

المـــراجع أيـــة أدلة الإثبات التى يتعين جمعها حيث أن كافة تلك الأدلة غير متساوية فى جودتها ونفعيتها ، وبدلا من الحصول على أدلة إثبات حاسمة فإن المـــراجعين يبحثون عن أدلة إثبات مقنعة **Persuasive** ، وأحيانا ما لا تكون الأدلة المقنعة متاح الحصول عليها فى وقت مناسب ببساطة ، ورغما عن أن المراجعين يجب دائما أن يقوموا بالإهتمام بأن يكون لديهم أساس كاف لإبداء الرأى ، الا أنهم لا يمكنهم تجاهل تكلفة الحصول على أدلة الإثبات .

أن جمـــع أدلـــة الإثبات عادة ما يتضمن المعاينة **Sampling** ، والإختبار **Testing** بالإضـــافة الى فحص العلاقات المتداخلة للبيانات . وتعنى المعاينة **Sampling** إختيار بعض العمليات المالية وفحصها وليس فحص كافة العمليات التى تحدث خلال الفترة أو كافة حسابات الأرصدة فى نهاية السنة – فهى تمثل فحص أقل من ١٠٠% من العمليات والأرصدة . ويعنى الإختبار **Testing** أن المـــراجعين يبذلون كافة جهدهم لتحديد ما إذا كان رصيد الحساب صحيحا أم لا، الأحـــرى أنهم يجمعون ويقيمون أدلة الإثبات لتخدم كأساس معقول لإبداء الـــرأى ، أمـــا الفحص **Examining** للعلاقات المتبادلة بين البيانات فهو يعنى مقارنـــة مصروفات الديون غير القابلة للتحصيل للسنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة .

وتتضـــمن عمـــلية تقييـــم أدلة الإثبات ممارسة الحكم الشخصى للمراجع لـــتحديد مـــا إذا كانت أدلة الإثبات تشير الى أن القوائم المالية عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

هذا ويقوم المراجعون بتبويب الإجراءات التى يقوموا بادائها الى مجموعتين همـــا : إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة **Tests of Controls** وإختبارات التحقق الأساســـية **Substantive Tests** ، حيـــث يخفض نظام الرقابة الداخلية الفعال

مخاطــر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية . وتعتبر إختبارات نظم الرقابة إجراءات مراجعة تهدف الى تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلى للعميل يعتبر فعــالا فى مــنع أو إكتشــاف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات للقوائم المالية . وعندما يفهم المراجع من دليل سياسات وإجراءات المنشأة أنها لديها نظم رقابة من شأنها منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية فإن المراجع عادة ما يقوم بأداء إجــراءات الــتقييم ما إذا كانت الرقابة الفردية فعالة أم لا . وإذا ما كانت نتائج إختبارات الرقابة تشير الى أن الإجراءات الرقابية فعالة فإن المراجع سوف يقوم بتقييم مخاطر المراجعة عند مستوى أقل من الحد الأقصى .

ويطــلق عــلى إجــراءات المــراجعة المصممة مباشرة لإختبار أرصدة حسابات القوائم المالية ومجموعة العمليات المالية والإفصاحات عن التحريفات الهامة فى تأكيدات القوائم مصطلح إختبارات التحقق الأساسية Substantive Tests . ويجب أن يتم إجراء تلك الإختبارات بسبب وجود إحتمال بأن :-

- يكون هناك تحريفات فى أرصدة القوائم المالية .
- أن يكون قد وقعت أحداث لا تخضع عادة لنظم الرقابة الداخلية .

بصفة عامة عادة ما يتم أداء بعض إختبارات التحقق لإختبار كل تأكيد ، وكجــزء أساســى لإتمام عملية المراجعة يجب على المراجع أن يحصل على معــلومات بشــأن مواقــف محــددة عــلى ســبيل المــثال الأمور الطارئة Contingencies والمعاملات الجوهرية والأحداث الهامة التى تحدث بعد نهاية السنة المالية والتى تؤثر على السنة محل المراجعة .

بصــفة عامــة يقــوم المــراجع بدراسة الآثار الشاملة لكافة التحريفات الموجــودة على القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فإن المراجع يقوم بتقييم ما إذا كــانت الأهميــة النسبية فى مرحلة التخطيط تعتبر ملائمة أم لا تأسيسا على

القوائـــم الماليـــة الفعلية وما إذا كانت أدلة الإثبات التى يتم جمعها منسقة مع المخاطر المحددة أم لا .

٣- إصدار تقرير المراجعة Issuing Report

يعتبر المنتج الرئيسى لعملية المراجعة فى تقرير المراجعة الذى يعبر عن رأى المراجع .

وتأسيســا عــلى أدلة الإثبات التى تم جمعها يقوم المراجع بتقييم القوائم المالية للعميل وفى ضوء ذلك يعبر عن رأيه .

وقــد يصــدر المــراجع تقريــر مــراجعة يتضــمن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion عندما يتم عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المــتعارف عــليها ، ويشار غالبا الى هذا النوع من التقرير بالرأى النظيف Clean Opinion حيث أنه لم يتضمن أى قيود أو أية إستثناءات أو تحفظات .

وقــد لا يكون المراجعين قادرين دائما على إصدار أراء غير متحفظة ، حيث قد يتم إصدار تقرير يتضمن رأى متحفظ أو رأى عكسى أو قد يمتنعون عــن إبــداء الــرأى . وبإختصــار فــإن التقرير الذى يتضمن راى متحفظ Qualified Opinion ينص على أن القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاســبة المــتعارف عليها بإستثناء أو فيما عدا إنحراف محدد أو أن عملية المــراجعة قد أجريت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها فيما عدا إجراء محــدد تــم إســتبعاده وأن القوائم المالية تعرض بعدالة باستثناء بعض الآثار المحتمــلة للإجــراء المحذوف على القوائم المالية . أما تقرير المراجعة الذى يتضــمن رأى عكســى Adverse Opinion فهو يوجد عندما يحدث إنحراف جوهرى عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعندما لا تعرض القوائم المالية

بعدالـــة المركز المالى ونتائج الأعمال ، وأخيرا فى ظل الإمتناع عن إصدار الــرأى Disclaimer of Opinion لا يعبر المراجع عن أى رأى على القوائم الماليـــة ، ويــتم ذلك عندما لا يكون المراجع حياديا أو عندما لم يتم السماح للمراجع بإجراء كافة الإجراءات الضرورية لأداء مهمته .

وعــلى الــرغم مــن أن عملية المراجعة نظريا يمكن أن تقسم الى ثلاثة مــراحل مميزة ، إلا أن الأداء الفعلى لمهمة المراجعة قد لا يحدث على نفس ذلــك الترتيب ، ويعتبر إصدار تقرير المراجعة بالطبع المرحلة الأخيرة ، إلا أن المرحلتين الأخيرتين يعتبران أكثر مرونة ، حيث أثناء أداء مهمة المراجعة قــد يقوم المراجع بالحصول على معلومات تتطلب تعديل برنامج المراجعة أو تحتاج الى جمع أدلة إثبات إضافية . وقد يقوم المراجع بجمع أدلة إثبات معينة وبعــد ذلــك يــرجع الى عمــلية التخطيط ، فعلى سبيل المثال غالبا ما يقوم المــراجعون بالإنـــتهاء من برنامج المراجعة بعد أداء إختبارات نظم الرقابة الداخلية ، ومع ذلك فإن ذلك الهيكل يساعد فى فهم عملية المراجعة .

وفى الفصـــل التالى يتم الإستمرار فى مناقشة عملية المراجعة عن طريق دراسة عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل أكثر تفصيلا .

٢/٤ تحديد الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة

Determining Planning Materiality

مــبدئيا يجــب على المراجع أن يقوم بتحديد المقدار الذى يتوقع أن يكون جوهريا بالنسبة للقوائم المالية لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، ولاشك أنه كــلما إنخفض ذلك المقدار الجوهرى كلما زادت أدلة الإثبات التى يجب على المــراجع جمعهــا ، وحيث أن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات

كافيـــة لإختبار صحة تأكيدات القوائم المالية بهدف تكوين أساس للتعبير عن رأيـــه على تلك القوائم المالية ، فإنه يجب على المراجعين أن يقوموا بدراسة الأهميـــة النسبية ومخاطر وجود تحريفات جوهرية ، كما يجب أن يستخدموا نمـــوذج مخاطـــر المراجعة لأغراض تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .[1]

وحتى يكون المراجع قادرا على الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائـــم المالية خالية من التحريف الجوهرى ، فإنه يجب عليه دراسة الأهمية النســبية عـــند تصميم عملية المراجعة . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية **Materiality** بأنها عبارة عن :-

" حجم الحذف أو التحريف فى المعلومات المالية الذى يجعل من المحتمل فى ضـــوء الظروف المحيطة – أن يتغير الحكم الشخصى للشخص المعقول الذى يعتمد على تلك المعلومات أو يتأثر بالحذف أو التحريف " .

فـــليس مـــن المتوقع أن يعرض المحاسبون قوائم مالية دقيقة جدا ، حيث توجد كثير من الأحكام الشخصية والتقديرات التى يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف بإختلاف تلك الأحكام والـــتقديرات الشخصـــية ، علاوة على ذلك فإن المنافع التى يمكن تحقيقها من تحقيـــق الدقة العالية غالبا ما تكون قليلة ، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهميـــة النســـبية الذى يشير الى أن المحاسب عند إتخاذ قرار يتعلق بعملية

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة قرارات الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط المراجع بإستخدام نظام خبير ، بحث منشور بمجلة الإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

المحاسبة أن يعطى عناية أكثر فقط لتلك الأمور التى تؤثر بشكل جوهرى على بيانات القوائم المالية ، وإزاء ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول . ولاشك بأن هناك جدل واسـع حـول تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية فى حالة إتخاذ قرار معين ، وترتيبا على ذلك فإن القاعدة هى أن العنصر يكون هاما إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله تغيير قرارات الشخص الراشد الذى يعتمد على المعلومات الواردة فى القوائم المالية .

ولعله من الأهمية بمكان تحديد حدود الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط ، حيـث تختـلف تلك الأهمية النسبية فى معناها بعض الشئ عند فحص المراجع لـلقوائم المالية وإعداد تقرير عنها ، فالمراجع يجب أن يقرر ما إذا كانت القوائم الماليــة خاليــة من الأخطاء والمخالفات بوجه عام ، بمعنى أن المراجع عليه أن يقــرر بدايــة ما يعرف بحدود الحدود المقبولة **Range of Acceptable Limits** والذى من خلاله يمكن أن يستنتج أن ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل الحقيقة المحاسبية ، وهذا بدوره يتطلب من المراجع تقرير العناصر الأكثر أهميــة بــالقوائم المالية ، والتى تحتاج الى أدلة إثبات أكثر إقناعا وحسما ، ولهذا الغــرض فإن العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية تعرف على أنها تلك العناصر المعرضة لإحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والمخالفات .

ويمكــن القــول بأن على المراجع أن يحدد بوضوح ما هو المقدار الذى يعتــبر ذو أهمية نسبية على الأقل ، أولهما أن التحديد المبكر للأهمية يوفر ما يعــرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات **Threshold for Errors and Irregularities** والتى خارجها لا يكون المراجع بإستطاعته قبول تحريف وتغييــر القوائــم ، فهــذا يخدم كدليل على أن المراجع مهتم جدا من البداية

بالأخطاء الهامة ، وثانيهما أنه بمجرد تحديد تلك الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير الهامة تحدد أيضا ، ومن ثم يكون المراجع بإستطاعته التركيز على الجوانب الهامة وبالتالى أداء مراجعة أكثر كفاءة ، بمعنى تحقيق أعلى مستوى من التأكيد بأقل مستوى من التكاليف ، ومما لاشك فيه أن هذا يمثل أحد المزايا الهامة لتخطيط المراجعة .

وتتضمن أحكام الأهمية النسبية **Materiality Judgments** كل من إعتبارات الكمية والنوعية ، حيث يقوم المراجعون بإجراء تقييم مبدئى للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل عن طريق تحديد المقدار الذى عن طريقه يعتقدون بأن القوائم المالية يمكن أن تحرف بدون التأثير على قرارات المستخدمين . يطلق على ذلك المقدار بالأهمية النسبية المخططة **Planning Materiality** ، وحيث أن كل العمليات الخاصة بالفترة قد لا تحدث نموذجيا عندما يقوم المراجع بتصميم عملية المراجعة . من ثم يجب على المراجعين أن يقوموا بتقدير نتائج العمليات والمركز المالى ، ويستخدم المراجعون الأهمية النسبية المخططة فى تصميم عملية المراجعة وأيضا فى تقييم التحريفات الموجودة .

وغالبا ما يستخدم المراجعون نسبة ٥% و ١٠% من صافى الربح قبل الضريبة **Pretax Income** كقاعدة بسيطة لتحديد مقدار الأهمية النسبية ، يتعامل بعض المراجعين مع مقادير تقل عن ٥% بإعتبارها تمثل قيم غير جوهرية ومقادير تزيد عن ١٠% كقيم جوهرية ، كما يمارسون حكمهم المهنى عن القيم التى تتراوح ما بين هذين المقدارين . على سبيل المثال إذا ما إرتكز سعر بيع الشركة أو قيمة سعرها على الأرباح المراجعة ، فإن المراجع يستخدم حكمه المهنى لتحديد قيمة جوهرية **Material Amount** بين نسبة ٥% الى ١٠% .

ومن المداخل الأخرى الشائعة أن يتم تحديد الأهمية النسبية بمقدار يتراوح ما

بين نسبة ١% و ١,٥% من إجمالى الأصول أو الإيرادات أيهما اكبر . وبعض مـــن المـــراجعين يستخدمون متوسط إجمالى الأصول والإيرادات لتحديد مقدار الأهميـــة النســـبية . بينما يستخدم البعض الآخر إجراءات إحصائية مثل تحليل الإنحدار بهدف تحديد مقدار الأهمية النسبية .

لأغـــراض تحديد الأهمية النسبية المخططة يجب على المراجع أن يدرس أيضـــا أى أثـــر محتمل يمكن أن يكون لتحريف معين أكبر من القيمة النقدية المحددة .

وقـــد يتم النظر الى تحريف معين غير جوهرى تأسيسا على عوامل كمية (مثلما تلك التى تم مناقشتها بعاليه) بأنه ذو قيمة ذات أهمية نسبية على إعتبار أنه يسمح للعميل فى الوفاء بإلتزام تعاقدى أو توقعات مستخدمى القوائم المالية. فى مـــثل تـــلك الظروف والأحوال قد يقوم المراجع إما بتعديل مقدار الأهمية النسبية المخطط تأسيسا على توقعات المستخدمين للدخل أو تحذير هؤلاء الذين يعملون فى مهمة المراجعة وتنبيههم الى الإحتمالات المرتبطة بتلك الأنواع من الـــتحريفات ذات الأهميـــة النسبية . على سبيل المثال قد يخفض المراجع من مقـــدار الأهميـــة النسبية المحددة بشكل كمى حيث أنه مطلوب من المنشأة أن تحتفظ بمؤشر تداول يبلغ (٢) الى (١) ومؤشر للتداول تأسيسا على الحسابات غير المراجعة تبلغ (٢,١) الى (١) ، يقدم الشكل البيانى رقم (٤/٤) ملخص بمقاييس الأهمية النسبية المستخدمة فى الممارسة والتطبيقات العملية للمراجعة.

شكل رقم (٤/٤)

مقاييس الأهمية النسبية المستخدمة فى التطبيق العملى

تحدد مكاتب المراجعة قيمة الأهمية النسبية بطرق مختلفة ، وتشير إحدى الدراسات الى أن المحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية وكندا تستخدم الآتى :-

- **٥٪ من صافى الربح قبل الضريبة .**
- **٠,٥٪ من إجمالى الأصول .**
- **١٪ من إجمالى حقوق الملكية .**
- **٠,٥٪ من إجمالى الإيرادات .**

٣/٤ تقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية

Evaluating Risk at the Financial Statement Level

تعرف مخاطر المراجعة **Audit Risk** بأنها مخاطر أن يفشل المراجع وهو على علم – فى تعديل رأيه على قوائم مالية تم تحريفها جوهريا بشكل معقول . وحتى يكون المراجع قادرا على دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية المؤثرة يتعين أن يكون على دراية بأنواع التحريفات التى يمكن أن تحدث فى القوائم المالية للعميل . وقد حددت معايير المراجعة ثلاثة أنواع من التحريفات فى القوائم المالية هى الأخطاء **Errors** ، المخالفات **Irregularities** وآثار التصرفات غير القانونية للعملاء **Illegal Acts** ، كما أشارت الى مسئولية المراجع عن إكتشاف تلك التحريفات **Misstatements**.[١]

[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء والمخالفات بإستخدام نظرية الإختبار الإستراتيجية ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

١/٣/٤ مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات

إسـتلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٣ القسم ٣١٦ الفقرة الخامسة) أن يقـوم المراجعون بتصميم عمليات المراجعة لتوفير تأكيد معقول لإكتشاف الـتحريفات الجوهـرية المؤثرة التى ترجع الى الأخطاء والمخالفات (الغش **Fraud**) وعادة ما يتم التمييز ما بين الأخطاء والمخالفات على النحو التالى :

يشير مصطلح أخطاء **Errors** الى الأخطاء غير العمدية **Unintentional Mistakes** فى القوائم المالية ، وتتضمن أخطاء حسابية أو كتابية فى السجلات والبيانات المحاسبية التى يتم إعداد القوائم المالية منها فضلا عن الأخطاء فى تطبيق المبادئ المحاسبية أو السهو أو سوء تفسير الحقائق .

أمـا مصطلح مخالفات **Irregularities** فهو يشير الى التشويه العمدى فى القوائـم المالية ، على سبيل المثال تشويه الحقائق المتعمد عن طريق الإدارة والـذى أحيانا ما يطلق عليه بغش الإدارة **Management Fraud** أو إستخدام الأصول فى غير الغرض المخصص لها والذى قد يشار اليه أحيانا بالإختلاس **Defalcation** .

وجدير بالبيان فإن الفرق الأساسى بين المصطلحين يتمثل فى التعمد وغير الـتعمد المرتبط والمتسبب في حدوث التحريف . يوضح الشكل رقم (٤/٥) التحريفات المرتبطة بالبيانات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وتطبيق المبادئ المحاسبية الى الخطاء أو الى المخالفات .

شكل رقم (٤/٥)

تبويب التحريفات الى أخطاء أو مخالفات

إرتباط التحريفات	الأخطاء	المخالفات
البيانات المحاسبية	أخطــاء فى جمــع أو تشــغيل البيانات .	تلاعــب أو تشويه أو تعديل أو تحــريف أو الحــذف العمــدى للأحداث أو العمليات .
التقديرات المحاسبية	السهو ، الحذف أو سوء تفسير الحقائق .	التلاعب أو التشويه .
تطــبيق المــبادئ المحاسبية	أخطــاء فى تطــبيق المــبادئ المحاسبية .	الــتعمد فى ســوء التطبيق أو الإستخدام .

ويمكــن تــبويب المخالفـــات الـــتى تحدث بشكل متعمد الى إما الإختلاسات Defalcations أو الى غــش الإدارة Fraud ، ويشير مصطلح الإختلاسات الى سوء إستخدام أصول المنشأة ومثال ذلك قيام أحد العاملين بسرقة النقدية ، أما غش الإدارة Management Fraud فهــو يعنى تعمد إعداد معلومات مالية مزورة أو حقيقية – كما هو الحال عندما تضيف الإدارة العليا مخزون وهمى .

٢/٣/٤ العوامل التى تؤثر على إكتشاف الأخطاء والمخالفات

تؤثــر خصائص الأخطاء أو المخالفات على مقدرة المراجع على إكتشافها ، وفيمــا يــلى سوف يتم مناقشة تأثير بعض تلك الخصائص مثال الأهمية النسبية للمقدار المرتبط ، درجة إرتباط العاملين والإدارة ، المدى أو درجة مهارة الإخفاء Concealment ، علاقة الأخطاء والمخالفات بالرقابة الداخلية بالإضافة الى الأثر على القوائم المالية .

أ- الأهمية النسبية Materiality

إستلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٧ القسم ٣١٢) أن يقوم المراجعون بتخطيط وأداء عمليات المراجعة لإكتشاف التحريفات التى يمكن أن تكون ذات أهمية نسبية للقوائم المالية . وقد إعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (٣١ القسم ٣٢٦) أيضا بأن رأى المراجع يجب أن يتم تكوينه خلال فترة زمنية معقولة وفى حدود تكلفة معقولة . وقد تكشف عملية المراجعة المؤداة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها عن الأخطاء أو المخالفات التى قد لا تكون ذات أهمية نسبية ، إلا أن مثل تلك المراجعة يمكن أن لا توفر تأكيد لإكتشاف الأخطاء والمخالفات غير الجوهرية . فعلى سبيل المثال يجب أن يخطط المراجع عملية المراجعة لإكتشاف إضافة العميل حسابات مدينين وهمية فى نهاية السنة ، على الرغم من أن عملية المراجعة فى حد ذاتها ليست مصممة لإكتشاف الأخطاء أو المخالفات غير الجوهرية ، إلا أنها يمكن أن يتم إكتشافها خلال عملية المراجعة . فقد تشير أحد العمليات المالية المختارة ضمن عملية المراجعة الى حدوث عملية غش غير ذات أهمية نسبية بوجه عام يمكن القول بأنه كلما إنخفض حجم الأخطاء أو المخالفات – كلما إنخفض إحتمال إكتشافها عن طريق المراجعين .

ب- مستوى إرتباط العاملين Level of Employee Involved

تؤثر درجة أو مستوى إرتباط العاملين بالأخطاء أو المخالفات على مقدرة المراجع على إكتشاف التحريف ، حيث قد يتسبب العامل أو المدير فى مستوى منخفض أو المديرين الرئيسيين فى أحداث أى مخالفة ، بصفة عامة ينخفض

إحـــتمال إكتشـــاف المـــراجعين للأخطاء أو المخالفات المرتبطة بالعاملين فى المســـتويات الأدنى مقارنة بهؤلاء العاملين المرتبطين فى مستويات أعلى فى التنظيم .

غالبا ما يرتكب العاملين بعض الإختلاسات التى تتضمن سرقات صغيرة والـــتى تعتـــبر غيـــر ذات أهميـــة نسبية للقوائم المالية ، ولاشك فإن محاولة الحصـــول على تأمين ملائم على الموظفين من شأنه تخفيض حدوث مثل تلك الإختلاســـات حيـــث أن شركات التأمين تقوم بالتقصى عن العاملين والتحرى عـــنهم أولا وتقوم بتخفيض كفالة هؤلاء العاملين الذين لديهم تاريخ سابق بعدم الأمانـــة أو الذين إرتكبوا أى تصرفات إجرامية ، وهؤلاء لا يتم وضعهم فى مراكز ثقة عادة .

بصفة عامة تعتبر المخالفات التى يتم إرتكابها عن طريق هؤلاء العاملين الذيـــن فى مستوى إدارى منخفض غير ذات أهمية نسبية للقوائم المالية ، مع ذلك فالمديرين الذين فى مستويات أدنى يرتكبون بعض المخالفات ذات الأهمية النسبية ، ولاشك أن نظم الرقابة الداخلية الفعالة – على سبيل المثال التفويض الملائـــم للعمليات المالية – من شأنه تدنيه إحتمال حدوث المخالفات التى يتم إرتكابها عن طريق الإدارة فى المستويات الدنيا من التنظيم .

أمـــا المخالفات التى ترتكب عن طريق الإدارة العليا (متضمنة المديرين المـــلاك فى المشـــروعات الصغيرة ، المديرين والمسئولين التنفيذيين للأقسام والمديـــرين الماليين بالإضافة الى الأعضاء الآخرين فى الإدارة العليا) فعادة ما تكون ذات أهمية نسبية وجوهرية حيث أنها تصمم لجعل القوائم المالية بنود أفضـــل بخلاف الواقع . يوضح الشكل رقم (٤/٦) ملخص بالمخالفات التى

يـتم إرتكابهـا عن طريق مستويات العاملين التى وجدها الشركاء فى مكاتب المراجعة الستة الكبيرة فى الممارسة العملية .

وكـثيرا مـا يكون أعضاء الإدارة العليا فى مركز يتيح لهم أن يتجاوزوا ويتجاهـلوا إجراءات مقرره كجزء أساسى من الرقابة الداخلية ، وعلى الرغم من أن ذلك النوع من المخالفات يميل أن يحدث بكثرة ، إلا أن حجم مثل ذلك الغش يميل الى توفير إنتباه عام وهام ورد فعل واسع ومنتشر . وكأمثلة على مظاهر غش الإدارة الرئيسية قضية الترامييريس **Ultramears** فى عام ١٩٢٠ وقضـية شركة ماكيسون روبينز **Mekesson Robbins Company** فى عام ١٩٣٠ بالإضافة الى قضية التمويل بحقوق الملكية **Equity Funding** فى عام ١٩٧٠ ، حيـث أضافت الإدارة فى القضية الأولى والثانية مخزون ومبيعات وحسـابات مدينين غير موجودة لجعل القوائم المالية تعكس موقف مالى أكثر صحة بخلاف ما هو فى الواقع ، فى حين تضمن الغش فى القضية الثالثة بيع بوالص تأمين وهمية والإستمرار فى إعادة التأمين لها بشكل يخالف الواقع .[1]

جـ- درجة مهارة الإخفاء Skillfulness of Concealment

قـد يقوم الأفراد المتورطين بأحد المخالفات بتحريف السجلات المحاسبية والمسـتندات المؤيدة كمحاولة لإخفاء المخالفات ، وعندما يقوم موظفى العميل بـإعداد مسـتندات وهميـة مصـطنعة تبدو مماثلة للمستندات الحقيقية ، فإن المخالفـة يكون من الصعوبة بمكان أن يتم إكتشافها . على سبيل المثال ففى

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .

القضـــية الثالـــثة سالفة الذكر فإن موظفى العميل قد خلقوا ١٠ طلبات تأمينية ملفقة بالإضافة الى مستندات أخرى لإخفاء الغش عن المراجع .

شكل رقم (٤/٦)

المخالفات التى إكتشفها الشركاء

فى مكاتب المحاسبة الستة الكبار

فى إحدى الدراسات المحلية إستجاب عدد ١٢١ شريك مراجعة فى مكاتب المحاسبة الستة الكبار لأحد الإستقصاءات الخاصة بالمخالفات غير المكتشفة وقد أشار تقريرهم فى هذا الصدد الى أن هناك ٣٥٤ مخالفة بمتوسط ١,٣% من كافة مهام المراجعة التى قاموا بأدائهـــا . وتقريبا حوالى ٢٥% من تلك المخالفات لم يتم إكتشافها أثناء عملية المراجعة الأوليـــة للمكتب ، ٥٥% من غش الإدارة تم إرتكابه عن طريق عدد ٣٨٩ فرد و ٤٥% مـــن الإختلاسات تم إرتكابها عن طريق ١٥٨ فرد . وفيما يلى مستوى العاملين المرتبط ونوع المخالفات المرتكبة .

مستوى العاملين	الإختلاسات		غش الإدارة	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
المدير	٤	٢,٥	٣٨	١٩,٤
المدير التنفيذى	٢٨	١٧,٨	١٢٧	٦٤,٨
المدير المالى	٣٥	٢٢,٣	١٠٧	٥٤,٦
أعضاء آخرين فى الإدارة العليا	١٩	٢١,١	٧٤	٣٧,٨
الإدارة الوسطى	٥١	٣٢,٥	٣٥	١٧,٩
آخرون	٤٥	٢٨,٧	٨	٤,١

و – العلاقة بالرقابة الداخلية Relationship to Internal Control

جـــودة نظـــام الرقابة الداخلية والطريقة التى يحدث بها الخطأ أو المخالفة يمكن أن يؤثر على قدرة المراجع على إكتشافها . على سبيل المثال فإن التواطؤ Collision بين العاملين أو بين العاملين والجهات الخارجية يعتبر من الصعوبة بمكـــان أن يـتم إكتشافه مقارنة بالغش الذى يرتكبه عامل واحد فقط ، وعندما يعانى أحد العملاء من نقص فى نظم الرقابة الداخلية فإن الأخطاء أو المخالفات يمكـــن أن تحـــدث بشكل مضطرد ومتكرر . وذلك الحدوث المتكرر يمكن أن يؤدى الى وجود تحريفات تكون ذات أهمية نسبية وجوهرية للقوائم المالية .

هـ- أثر التحريف على القوائم المالية
Impact of Misstatement on Financial Statements

عادة ما يتم الحصول على مزيد من أدلة الإثبات عند إكتشاف المغالاة فى قيمـــة الحســـابات Overstatement مقارنـــة بالحال عند إكتشاف تدنيه قيمة الحســـابات Understatement ، فعـــلى سبيل المثال فإن الحصول على أدلة إثبات تتعلق بحذف حساب الدائنين يكون أكثر صعوبة من إكتشاف المغالاة فى قيمـــة حسابات المدينين ويرجع ذلك لأن المراجع يتطلع ويبحث عن العمليات المالية المحذوفة بدلا من تلك العمليات التى تم تسجيلها بشكل غير ملائم .

وغـــنى عـــن الـــبيان فـــإن التحريفات الموجودة بقائمة الدخل يكون من الصعوبة بمكان إكتشافها بوجه عام مقارنة بتلك التى تتضمنها الميزانية ، حيث أن أدلة الإثبات التى يتم جمعها عند مقارنة القيم المسجلة مع الأصول القائمة ســـوف تكشـــف التحريفات الجوهرية فى الميزانية ، وعادة ما سيتم إكتشاف

تضـــمين أى بند من بنود المصروفات غير الملائمة المرتبطة بالأصل الثابت عن طريق مطابقة ومقارنة قيمته المسجلة مع تلك الأصول . لذلك فإن الغش المرتــبط بحسابات قائمة الدخل والتدنيه فى قيم حسابات الميزانية تعتبر بوجه عــام أكــثر صـــعوبة فى إكتشافها مقارنة بالأخطاء أو المخالفات المرتبطة بالمغالاة فى قيم حسابات الميزانية ، وإذا ما قام أحد العملاء بتضمين عمليات مالية وهمية مصطنعة فى مبيعاته خلال السنة المالية ، فإن المراجع بوجه عام يضطر الى إختيار تلك العمليات المحددة لأغراض المراجعة من أجل إكتشاف المخالفة .

٤/٣/٣ موقف المراجع من الأخطاء والمخالفات

Auditor's Reaction to Errors and Irregularities

يهتم المراجعون بما إذا كان الخطأ قد نتج من سوء فهم معين أو الأسباب التى أدت الى وجود أخطاء إضافية ، وحيث أن المخالفات تعتبر متعمدة من ثم فــإن لهـــا مضـــامين أخـــرى بخلاف تأثيرها النقدى والذى يجب أن يدركها المراجعون ويأخذونها فى حسبانهم .

فـــإذا ما حدد المراجع أن أثر المخالفة المحتمل يعتبر غير ذو أهمية نسبية، فإنه يجـــب أن يشـــير الى ذلـــك الأمر الى مستوى إدارى ملائم – على الأقل المستوى الأعـــلى مـــن المرتـــبط بالمخالفـــة ، ويجب أن يقتنع المراجع بأنه ليس هناك أى مضـــامين أو آثـــار عـــلى الجوانب الأخرى للمراجعة أو أن تلك المضامين قد تم دراســـتها وإدراكهـــا بشـــكل كاف . على سبيل المثال أن إختلاس النقدية من سلفة صغيرة قد لا يكون له أية مضامين إذا ما كان حجم السلفة وإستعاضتها أثناء الفترة قـــد حد من الخسارة لتصبح مقدار غير ذو أهمية نسبية ، على النقيض فإذا ما حدد

المـــراجع أن تحريف جوهري محتمل يمكن أن ينشأ من المخالفات ، فإنه يجب أن يدرس مضامين وذلك على المظاهر الأخرى لعملية المراجعة ، كما يجب أن يناقش الأمر ويقوم بإجراء فحص أكثر مع مستوى إدارى أعلى ، كما يجب أن يحاول أن يحصـــل عـــلى أدلة إثبات لتحديد ما إذا كان يوجد مخالفات ذات أهمية نسبية أم لا وإذا كـــان الأمـــر كذلك يتعين تحديد آثارها مع التوصية بأن يسترشد العميل برأى محاميه القانونى فيما يتعلق بالمسائل القانونية إذا كان ذلك ملائما .

تتطلب معايير المراجعة من المراجعين أن يبلغوا لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بخصـــوص المخالفـــات إلا إذا كانت غير هامة **Inconsequential** ، حيـــث قد يعتبر إختلاس المقدار غير الجوهرى عن طريق أحد العاملين عند مســـتوى أدنى في التـــنظيم غيـــر ذو أهمية . أما أى مخالفة يتم إرتكابها عن طـــريق الإدارة العليا يتعين على المراجع إبلاغها والتقرير عنها مباشرة الى لجنة المراجعة . ولاشك أن المسئولية الأخلاقية والقانونية للمراجع تمنعه من الإفصـــاح عن المخالفات الى أى أشخاص آخرين بخلاف الإدارة العليا للعميل ولجـــنة المـــراجعة أو مجلس إدارتها . ومع ذلك فعندما ينسحب المراجع من عملية المراجعة بسبب أن مجلس الإدارة لم يقم بإتخاذ الإجراء الملائم ، من ثم قـــد يكون للمراجع مسئولية عن الإفصاح عن تلك المخالفات الى هيئة تنظيم تـــداول الأوراق الماليـــة ، أو للمراجع اللاحق أو الى السلطات القضائية عند طـــلب شـــهادته بالمحكمة . وبسبب التعقيد المرتبط بتلك المواقف يجب على المـــراجع أن يسترشد برأى محامى قبل أن يتناقش فى تلك المخالفات مع أى طرف بخلاف العميل .

٤/٣/٤ إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٢) الخاص بدراسة الغش

Statement of Auditing Standards on Fraud

فى عام ١٩٩٦ إقترح مجلس معايير المراجعة إصدار إيضاح جديد رقم (٨٢) عن معايير المراجعة بعنوان الغش عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit** ، وقد وفر ذلك الإيضاح مزيد من الإرشادات للمراجع أكثر من المعايير السابقة . فبينما يستخدم إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٣) مصطلح مخالفة **Irregularity** ، فإن إيضاح المعيار رقم (٨٢) يستخدم إصطلاح غش **Fraud** ، أيضا فإن المعيار رقم (٨٢) يستلزم من المراجع أن يقوم على وجه التحديد بتقييم وتوثيق مخاطر التحريفات الجوهرية التى ترجع الى الغش ودراسة ذلك التقييم عند تصميم عملية المراجعة . أيضا فإن المراجع يتوقع منه أن يقوم بدراسة وتوثيق عوامل مخاطر الغش **Fraud Risk Factors** التى ترتبط بالتقرير المالى المضلل ، وإختلاس الأصول بالإضافة الى الظروف الأخرى التى تشير الى الغش ، والتى يوضحها الشكل رقم (٤/٧) . [١]

---

[١] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية لتأثير إستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة ، وإختيار إستراتيجيات المراجعة اللاحقة ، بحث منشور بمجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، القاهرة ، عام ٢٠٠٠ .

شكل رقم (٤/٧)

إيضاح معايير المراجعة رقم (٨٢) عن الغش

١- عوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالى المضلل :

Risk Factors Relating to Fraudulent Financial Reporting

عند تقييم مخاطر التقرير المالى المضلل فإن إيضاح المعيار رقم (٨٢) قد تطلب من المراجع أن يقوم بدراسة : (١) خصائص الإدارة ، (٢) أحوال الصناعة ، و(٣) الخصائص التشغيلية للمنشأة وإستقرارها المالى .

خصائص الإدارة Management Characteristics

- فشل الإدارة فى عرض وتوصيل الإتجاه الملائم المرتبط بالرقابة الداخلية وعملية التقرير المالى .
- تأثر تعويض الإدارة جوهريا بالمكافآت والحوافز الأخرى ، وأن قيمة أيا من تلك الحوافز مشروط بتحقيق الشركة لأهدافها الخاصة بنتائج التشغيل أو المركز المالى بشكل مبالغ فيه .
- الإهتمام الزائد بالحفاظ أو زيادة سعر أسهم الشركة أو إتجاه أرباحها من خلال إستخدام ممارسات محاسبية غير عادية .
- المشاركة الزائدة للإدارة غير المالية أو الإنشغال والإنهماك فى إختبار مبادئ محاسبية أو تحديد تقديرات جوهرية .
- تعهد الإدارة بإستمرار المحللين والدائنين والطرف الثالث بتحقيق التنبوأت التى تبدو غير حقيقية ومبالغ فيها .
- معدل الدوران المرتفع للإدارة العليا ومجلس الإدارة .

- تاريخ الإدارة معروف فى إنتهاك ومخالفة قوانين الأوراق المالية أو مواجهة مطالبات قضائية ضد الإدارة العليا نتيجة الغش .
- علاقات متوترة بين الإدارة والمراجع الحالى أو السابق .

أحوال الصناعة Industry Conditions

- متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف من الإستقرار المالى أو ربحية المنشأة .
- درجة عالية من المنافسة أو إشباع سوقى مصحوب بنقص فى هامش الربح .
- كساد صناعة مع زيادة فى فشل المشروعات .
- تغيرات سريعة فى الصناعة على سبيل المثال إنخفاض جوهرى فى الطلب من العملاء ، وهبوط سريع بسبب التغيرات السريعة فى التكنولوجيا أو تقادم المنتج السريع .

الخصائص التشغيلية والإستقرار المالى

- ضغط مؤثر للحصول على راس المال الإضافى الضرورى للبقاء فى المنافسة .
- أعتماد الأصول ، الإلتزامات ، الإيرادات والمصروفات على تقديرات هامة تتضمن أحكام شخصية غير عادية أو يحيطها عدم التأكد أو تخضع لتغير جوهرى محتمل فى الأجل القريب والذى قد يكون له تأثير مالى معطل على سبيل المثال قابلية تحصيل المدينين أو توقيت الإعتراف بالإيرادات .
- معاملات جوهرية للأطراف ذوى العلاقة ليست فى مسار طبيعى للعمل أو مع وحدات ذوى علاقة لم يتم مراجعتها أو روجعت عن طريق مكتب أخر .
- معاملات جوهرية غير عادية معقدة تماما قريبة من نهاية السنة .
- هيكل تنظيمى معقد يتضمن وحدات قانونية ضخمة وغير عادية أو ترتيبات تعاقدية بدون غرض ظاهر لها .
- صعوبة فى تحديد التنظيم والأفراد التى تحكم وتراقب على المنشأة .

- نمو سريع غير عادى أو ربحية لا سيما بالمقارنة مع نظيرها فى الشركات الأخرى فى نفس الصناعة .
- قابلية كبيرة للسقوط للتغيرات فى أسعار الفائدة .
- الإعتماد المرتفع غير الطبيعى على القروض والصعوبة الواضحة فى الحفاظ على بنود إتفاقيات القروض .
- المبيعات المبالغ فى تحديدها بشكل غير واقعى أو برامج تحفيز غير واقعية لتحقيق الربحية .
- التهديد بقرب حدوث إفلاس أو حبس الرهن .
- نتائج معاكسة لمعاملات جوهرية مؤجلة .
- مركز مالى فقير أو هابط عندما تضمن الإدارة شخصيا القروض الهامة للمنشأة.
- عدم المقدرة على توليد تدفقات نقدية من الأعمال بينما يتم التقرير عن وجود نمو فى الأرباح .

٢- عوامل المخاطر المرتبطة باختلاس الأصول

Risk Factors Relating to Misappropriation

عند دراسة مخاطر إختلاس الأصول فإن إفصاح المعيار رقم (٨٢) إستلزم أن يقوم المراجع بدراسة : (١) قابلية الأصول للإختلاس ، (٢) علاقات العاملين أو الضغوط ، (٣) عيوب فى نظم الرقابة الداخلية .

قابلية الأصول للإختلاس

- وجود مقدار ضخم من النقدية فى اليد أو يتم تشغيلها .
- خصائص المخزون على سبيل المثال حجم صغير ، قيمة مرتفعة أو طلب مرتفع .
- أصول قابلة للنقل والتحويل بسهولة على سبيل المثال السندات لحاملها أو الماس أو قطع غيار الكمبيوتر .

- خصائص الأصول الثابتة على سبيل المثال حجم صغير ، قابلية تسويقها أو نقص في تحديد الملكية .

علاقات العاملين أو الضغوط

- تسريع مستقبلى متوقع ومعروف للعاملين .
- عاملين غير مرضيين مع إقترابهم للأصول القابلة للإختلاس بسهولة.
- تغيرات غير مبررة وغير عادية فى سلوك العاملين مع إمكانية إقترابهم من أصول قابلة للإختلاس .
- ضغوط مالية شخصية معروفة وقابلة للملاحظة تؤثر على العاملين مع إمكانية قربهم لأصول قابلة للإختلاس .

عيوب فى نظم الرقابة الداخلية

- نقص الرقابة والإشراف الإدارى الملائم (على سبيل المثال وجود إشراف غير كافى أو الإشراف من موقع بعيد) .
- نظام محاسبى غير سليم ومشوش .
- نقص فصل ملائم للواجبات .
- نقص نظام تفويض ملائم وموافقة على العمليات .
- سوء حماية مادية على النقدية والإستثمارات والمخزون والأصول الثابتة .
- نقص سياسات للأجازات الحتمية للعاملين الذين يتولوا وظائف الرقابة .

٣- عوامل مخاطر غش أخرى The Fraud Risk Factors

أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة أو إتمام مرحلة العمل الميدانى قد تظهر عوامل مخاطر أخرى للغش يمكن أن تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر الغش ، تلك العوامل تتضمن أوجه العيوب والنقص فى السجلات المحاسبية ، أدلة الإثبات الناقصة أو المتعارضة بالإضافة الى العلاقات غير العادية والمتوترة بين المراجع والعميل .

٥/٣/٤ مسئولية المراجعين من إكتشاف التصرفات غير القانونية

Auditor's Responsibilities for Delecting Illegal Acts

تعــرف التصــرفات غيــر القانونية Illegal Acts طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (٥٤ القسم ٣١٧) بأنها عبارة عن إنتهاكات القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية ، وقد حدد ذلك الإيضاح نوعين من تلك التصرفات غير القانونية أولهما التصرفات التى لها تأثير مباشر على القوائم المالية ، وثانيهما التصرفات التى لها تأثير غير مباشر على تلك القوائم . وينظر الى التصرف غيــر القانونى بأن له تأثير مباشر عندما يكون له تأثير فورى Immediate Impact على القيم التى تم تضمينها فى القوائم المالية . على سبيل المثال فإن إنــتهاك أو مخالفة قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على القوائم المالية بسبب أن قوانيــن الضرائب تؤثر فى تحديد أرصدة حسابات القوائم المالية ، وتعتبر الإنتهاكات المرتبطة بقوانين الأوراق المالية أو التعليمات الخاصة بحماية البيئة أو سياســات العمــل أو قوانين السلع والمخدرات لها تأثير غير مباشر على القوائــم الماليــة لها . بوجه عام يعتبر المراجعون أكثر تعاملا مع التصرفات غير القانونية التى لها أثر مباشر على القوائم المالية .

وطــبقا لمعاييــر المــراجعة فإن المراجعين يكون لديهم نفس المسئولية لإكتشــاف التصرفات غير القانونية التى يكون لها تأثير مباشر جوهرى على القوائم المالية ، تماما مثل نفس المسئولية المرتبطة بالأخطاء والمخالفات ذات الأهميــة النســبية . لذلك فإن المراجعين يجب عليهم تصميم عملية المراجعة بحيــث توفــر تأكيد معقول لإكتشاف مثل تلك التصرفات غير القانونية التى يكــون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية . يلخص الشكل رقم (٤/٨) مسئوليات المراجعين عن إكتشاف التصرفات غير القانونية .

شكل رقم (٤/٨)

مسئولية المراجع عن إكتشاف إنتهاكات القوانين

مسئولية المراجع من إكتشاف إنتهاكات	
القوانين التى لها تأثير مباشر على القوائم المالية .	القوانين التى لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية .
مثال قوانين الضرائب . قوانين الأجور .	مثال قوانين السلع والمخدرات . قوانين حماية البيئة .
تصميم عملية المراجعة التى تكشف تلك التصرفات غير القانونية كما هو الحال بالنسبة للأخطاء والمخالفات .	يجب أن يكون انتباه لإحتمال تورط العميل بمثل تلك التصرفات .

لا توفـــر عملية المراجعة المؤداة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها أى ضمان بأن التصرفات غير القانونية سيتم إكتشافها . وعلى الرغم من أن المراجع ليـــس كالمحـــامى ، إلا أنـــه يتعين أن يكون لديه المام عام بالمتطلبات القانونية للأنشـــطة المرتـــبطة بعمـــلاء المـــراجعة . فإذا نما الى علم المراجع معلومات بخصوص إحتمال حدوث تصرف غير قانونى يكون له أثر جوهرى على القوائم المالية ، يتعين عليه تحديد ما إذا كان ذلك التصرف قد حدث أم لا .

كمـــا يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة بخصوص إلتزام المنشأة مـــع القوانيـــن والـــلوائح والسياسات المصممة لمنع التصرفات غير القانونية بالإضـــافة الى الإجـــراءات المســـتخدمة للحصول على إقرارات دورية من المستويات المختلفة للإدارة بخصوص الإلتزام ، وتتضمن المعلومات التى قد يحصل عليها المراجع عند إجراء عملية المراجعة والتى تزيد من شكه بحدوث التصرف أو التصرفات غير القانونية ما يلى :-

- العمليات المالية المسجلة بشكل غير صحيح ، وغير كامل وغير مرخص بإعتمادها .
- التحريات الحكومية على المنشأة .
- إنتهاكات القوانين واللوائح المذكورة فى تقارير السلطات الرقابية .
- سدادات غرامات أو عقوبات غير عادية .
- مدفوعات كبيرة لخدمات غير محددة الى المستشارين والعاملين أو الشركات التابعة .
- عمولات أو أتعاب مبالغ فيها .
- عمليات نقدية غير عادية ضخمة .
- مدفوعات غير مبررة للموظفين الحكوميين .
- الفشل فى استيفاء الإقرارات الضريبية أو سداد رسوم وأتعاب حكومية مطلوبة حسب نوع نشاط الشركة .

عندما يشك المراجع فى أن هناك تصرف غير قانونى قد حدث ، يتعين عليه أن يستفسر من المستوى الإدارى فوق مستوى الشخص (أو الأشخاص) المشكوك فى تورطهم بالتصرف غير القانونى . وإذا فشل المستوى الإدارى الأعلى فى توفير معلومات ملائمة لحسم المشكلة الخاصة بما إذا كان التصرف غير القانونى قد حدث أم لا ، يتعين على المراجع أن يسترشد برأى مستشار قانونى ويتعين أن يطبق إجراءات إضافية للحصول على مزيد من الفهم التام بالتصرف غير القانونى . وتتضمن الإجراءات الإضافية التى يمكن للمراجع أن يجريها :-

- فحص المستندات على سبيل المثال فواتير أو عقود مدفوعة .

و- الحصول على وصف مكتوب .

- بالإضافة الى التحقق من العملية المالية أو الموضوع محل التصرف .

ويـتوقع أن يقـوم المراجعين الذين إكتشفوا حدوث التصرف غير القانونى أن يقوموا بالتحرى عما إذا كانت هناك تصرفات أخرى غير قانونية قد حدثت أيضا .

عندما يتوصل المراجع الى نتيجة مؤداها حدوث التصرفات غير القانونية، فانه يتعين أن يقوم بدراسة أثرها على القوائم المالية بالإضافة الى مدى إمكانية الإعـتماد عـلى الإقرارات التى قامت بعملها الإدارة أثناء عملية المراجعة .

ويجـب أن يقوم المراجع - كما سبق الإشارة - بدراسة الأهمية النسبية للقيم المرتـبطة بتلك التصرفات ، وفى هذا الصدد ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٧ قسم رقم ٣١٧ الفقرة ٧) على ما يلى :-

" يمكن أن يكون السداد غير القانونى لقيم جوهرية غير ذى أهمية نسبية إذا مـا كـان هـناك إحتمال معقول بأنه يمكن أن يؤدى الى إلتزام عرضى جوهرى ذو أهمية نسبية - أو خسارة جوهرية للإيراد " .

ومـتى تـم إكتشـاف التصـرف غيـر القانوني يتعين أن يبلغ المراجع المسـتويات الإدارية الملائمة ، كما يجب أن يقوم أيضا بتقييم كفاية الإفصاح عـن الأثـر (أو الآثـار) للتصرف غير القانونى . فإذا ما رفضت الإدارة المحاسبة عن أو الإفصاح عن التصرف غير القانونى الجوهرى (ذو الأهمية النسبية) يتعين على المراجع دراسة ما إذا كان يجب أن يبدى رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا . فإذا رفضت الإدارة أن تسمح للمراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية عما إذا كان التصرف غير القانونى الذى حدث يمكن أن يكون جوهريا عـلى القوائم المالية ، يتعين على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأى فى القوائم المالية . وإذا ما رفضت الإدارة فى قبول مثل ذلك التقرير المعدل يتعين على المراجع أن ينسحب من مهمة المراجعة .

٦/٣/٤ الشك المهنى Professional Skepticism

يستلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٣ القسم ٣١٦ الفقرة ١٦) أن يحافظ المراجع على إتجاه معين من الشك المهنى عند تخطيط وأداء عملية المراجعة ، وعند المحافظة على نزعة الشك المهنى فإن المراجع لا يفترض اما ان الإدارة غير أمينة كذلك لا يفترض أيضا أن الأمانة ليست محل مسائلة. بالأحرى يقر المراجع بأن الظروف الملاحظة وأدلة الإثبات التى تم الحصول عليها بما فيها المعلومات من عمليات المراجعة السابقة تتطلب أن يتم تقييمها بشكل موضوعى .

فيجب أن يقوم المراجع بعناية بتقييم أدلة الإثبات التى يتم جمعها ويجب أن يكون حذرا لإحتمال حدوث الأخطاء والمخالفات .

٧/٣/٤ العوامل التى تؤثر على المخاطر عند مستوى القوائم المالية
Factors the Affect Risk at the Financial Statement Level

يجب أن يكون المراجعين قادرين على الإعتراف بالعوامل التى تزيد من إحتمال وجود تحريفات فى القوائم المالية . وقد بوب إيضاح معايير المراجعة (رقم ٥٣ قسم ٣١٦ فقرة ١٠) تلك العوامل الى ثلاثة أنواع هى :

١- خصائص الإدارة .   ٢- خصائص التشغيل والصناعة .

٣- خصائص مهمة المراجعة .

وحيث أن تلك العوامل يمكن أن تؤثر على أيا من أو كافة المجالات فى القوائم المالية ، فإنه يتم الإشارة الى المخاطر المرتبطة بالمخاطر عند مستوى القوائم المالية Risk at the Financial Statement Level أو عند مستوى المهمة.

خصائص الإدارة Management Characteristics

تتضمن خصائص الإدارة التى تزيد من مخاطر وجود تحريفات جوهرية فى القوائم المالية ما يلى :-

١- وجود مدير وحيد يقوم بإتخاذ قرارات التشغيل والتمويل .

٢- إتجاه الإدارة المبالغ فيه فى إعداد التقارير المالية بشكل غير ملائم .

٣- وجـود معدل دوران مرتفع فى الإدارة (لا سيما موظفى الحسابات الرئيسيين) .

٤- تأكيد الإدارة المفرط على الوفاء بتحقيق التنبؤات والتوقعات المالية .

٥- السمعة الفقيرة للإدارة فى مجتمع الأعمال .

يجـب أن تتضـمن عملية المراجعة إجراءات تهدف الى الحصول على معلومات بخصوص خصائص الإدارة هذه ، على وجه التحديد عندما يقوم أحد المديـرين الفـرديين بالـرقابة بفعاليـة على كافة قرارات التشغيل والتمويل الجوهـرية ، أيضا فإن الإتجاه المفروض للإدارة تجاه الوفاء بالتوقعات بشكل غير ملائم يمكن أيضا أن يشجع المديرين من تسجيل عمليات مالية وهمية من أجـل الوفـاء بـأهدافهم . ورغما عن أن كافة المنشآت تواجه مشكلة دوران العامـلين بهـا ، إلا أن معدل الدوران المرتفع يجب أن يجعل المراجع يقوم بـتقييم ما إذا كان هؤلاء العاملين قد طلب منهم فعل شئ ما يجعلهم يعتقدون بانه غير أخلاقى ، وأخيرا فإن وجود شهرة بسيطة للإدارة فى مجتمع الأعمال يجعـل المراجع يستفسر عما إذا كانت القوائم المالية الحالية تتضمن تحريفات جوهرية أم لا .

خصائص الصناعة والتشغيل Operating and Industry Characteristics

هناك عديد من خصائص الصناعة والتشغيل التى قد تزيد من مخاطر وجود تحريفات على مستوى القوائم المالية . وتتضمن تلك الخصائص المواقف التى فيها :-

١- أن ربح الشركة يعتبر غير كافيا أو غير متسقا مع متوسطات الصناعة التى تعمل فيها .

٢- أن تكون نتائج تشغيل الشركة معتمدة على عوامل إقتصادية خارجية مثل أسعار الفائدة أو التضخم .

٣- أن تكون الصناعة التى تعمل بها تتميز بالتغير السريع .

٤- أن تتميز الصناعة بالهبوط وأنها تتضمن عدد ضخم من فشل المشروعات.

٥- أن المنشأة لا تشرف بشكل كافى على أعمالها .

٦- أن يكون هناك شك مادى بشأن مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها .

يمكن القول بأن المنشأة ذات نتائج التشغيل الذى يعتمد على عوامل إقتصادية يمكن أن يكون لها تغيرات مادية فى الدخل نتيجة لتلك الصناعة التى تتميز بالتغير السريع بشكل سوف يجعل المراجع يهتم بما إذا كانت الأصول والدخل قد تم تقييمها بشكل ملائم أم لا . وبالمثل فإن المنشأة التى تعمل فى صناعة هابطة يمكن أن تجعل المراجع يهتم بما إذا كانت الأصول أو الدخل قد تم تقييمها بشكل ملائم أم لا ، ويمكن أن يجعل الإشراف غير الكافى المراجع يهتم بما إذا كانت القوائم المالية للعميل تتضمن تحريفات جوهرية أم لا .

وعندما يوجد شك مادى عن مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها يتعين على المراجع أن يهتم بما إذا كانت التحريفات الجوهرية تجعل الموقف يبدو أفضل من الواقع بسبب تسجيل الإدارة عمليات مالية وهمية .

خصائص المهمة Engagement Characteristics

تعتـــبر مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية أعلى بالنسبة لبعض مهام المراجعة أكثر من الأخرى ، تتضمن المؤشرات المرتبطة بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالمهمة ما يلى :-

١- وجود مشاكل محاسبية مستمرة أو صعبة .

٢- عمليات مالية من الصعب مراجعتها .

٣- طبيعة وأسباب التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية للسنوات السابقة.

وعـــادة ما تتضمن المشاكل المحاسبية الصعبة وجود عمليات مالية معقدة الـــتى فيهـــا عمـــليات مالية قد تكون مختلفة فى أشكالها ، وغالبا ما تتضمن عمـــليات من الصعب مراجعتها لنقص في التوثيق الذى يؤيد العملية المالية ، ومـــن المحـــتمل أن تحدث التحريفات المكتشفة فى السنوات السابقة إلا إذا تم تطـــبيق إجـــراءات مانعـــة محددة . وأخيرا فقد لا يكون المراجع على خبرة بالعملاء الجدد أو بأدلة الإثبات التى تم الحصول عليها من عمليات المراجعة الســـابقة حـــتى تكون هناك مساعدة لهم فى أداء عملية المراجعة الحالية . فى كافـــة تـــلك المواقف تتزايد مخاوف المراجع بخصوص التحريفات الجوهرية الموجودة فى القوائم المالية للشركة .

رد فعل المراجع لمخاطر المراجعة المتزايدة عند مستوى القوائم المالية

Auditor's Reaction to Increased Audit Risk at the Financial Statement Level

عندما يكتشف مراجع العوامل التى تزيد من مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية كما هو موضح فى الشكل رقم (٤/٩) فإنه يتعين أن يكون منتبها الى :- (١) أعضاء فريق مهمة المراجعة ، (٢) نطاق إشراف فريق عمل المراجعة ، (٣) درجة الشك المهنى المطبقة ، (٤) الإستراتيجية الشاملة للسلوك المتوقع ونطاق المهمة . بالإضافة لذلك فإن المراجع الذى يتحمل المسئولية النهائية عن مهمة المراجعة يمكن أن ينفق مزيد من الوقت للإشراف على تخطيط المهمة وأدائها .

وقد تؤدى أيضا مهمة المراجعة ذات مخاطر المراجعة المرتفعة الي جعل المراجع يقوم بتجميع مزيد من أدلة إثبات المراجعة . وبوجه عام كلما زادت مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية المحددة عن طريق المراجع ، كلما زادت أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها .

مخاطر الأعمال Business Risk

على النقيض من مخاطر المراجعة يواجه المراجعون أيضا ما يعرف بمخاطر الأعمال ، وهى عبارة عن مخاطر المراجع الخاصة بخسارة أو ضرر ينتج من أحداث ناشئة بالإرتباط بالقوائم المالية التى تم التقرير عنها أو أصدر المراجع تقرير ملائم عنها . تعتبر الخسائر أو الأضرار المحتملة التى تنشأ من مخاطر الأعمال – كالدعاوى القضائية أو الدعاية المعاكسة موجودة حتى عندما يتبع المراجع معايير المراجعة المتعارف عليها عند أداء مهمة

المـــراجعة أو عـــند التقرير عن النتائج . فعلى سبيل المثال قد يؤدى المراجع عمـــلية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ورغما عن ذلك ما زال يـــتم مقاضاته عن طريق المساهمين حتى عندما يكسب المراجع القضية فإنه قد يصاب بضرر نتيجة تكاليف التقاضى المؤثرة والخسارة التى تتعرض له سمعته المهنية .

وقد تزايد إهتمام المراجعين بمخاطر الأعمال كما يتناقص عدد المراجعين الذيـــن يقومون بمراجعة العملاء ذوى مخاطر الأعمال المرتفعة . على سبيل المـــثال فإن المراجعين يقومون بتقييم العملاء ذوى مخاطر الصناعة المرتفعة بعـــناية عـــلى ســـبيل المؤسســـات الماليـــة أو شـــركات التأمين أو شركات الإســـتثمارات العقاريـــة أو الشـــركات التى تعمل فى الصناعات التكنولوجية الحديثة .

ويتعين على المراجع ألا يغير إجراءات مراجعته عندما يتم تقييم مخاطر الأعمـــال بدرجـــة منخفضة ، ومع ذلك ففى ظل الأحوال التى فيها يتم تقييم مخاطـــر الأعمـــال بدرجـــة عاليـــة قد يرغب المراجع أن يعيد تقييم مخاطر المراجعة الشاملة فى التقييم المبدئى للمراجع أو يقوم بدراسة ما إذا كان يستمر فى العمل كمراجع أم لا .

شكل رقم (٤/٩)

ملخص للعوامل التى تزيد من مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية وردود الفعل المحتملة للمراجع

العوامل التى تزيد مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية

خصائص الإدارة

- يتم اتخاذ قرارات التشغيل والتمويل عن طريق شخص وحيد .
- اتجاه الإدارة تجاه التقرير المالى يعتبر مبالغ فيه بشكل غير ملائم.
- لدى المنشأة معدل دوران مرتفع فى الإدارة ولا سيما موظفى الحسابات الرئيسية .
- تأكيد الإدارة على الوفاء بتنبؤات وتقديرات الأرباح يعتبر غير مضمون .
- لدى الإدارة شهرة فقيرة فى مجتمع الأعمال .

خصائص التشغيل والصناعة

- الربحية غير كافية أو غير متسقة مع السائد بالصناعة .
- نتائج التشغيل حساسة بشكل مرتفع للعوامل الإقتصادية .
- تواجه الصناعة تغير سريع .
- الصناعة فى هبوط ويوجد بها مزيد من حالات فشل الشركات.
- المنشأة تعتبر تنظيم مركزى بدون إشراف كافى .
- مقدرة المنشأة على الإستمرارية محل شك .

خصائص المهمة

- توجد كثير من المشاكل المحاسبية الصعبة والمستمرة .
- من الصعوبة بمكان مراجعة عمليات أو أرصدة حسابات جوهرية .
- تحـدث كثير من معاملات الأطراف ذوى العلاقة غير العادية والجوهرية ليست فى إطار المسار العادى للأعمال .
- تتعلق عملية المراجعة بعميل جديد .
- وجـود تحريفات جوهرية معروفة ومحتملة تم إكتشافها فى مراجعة الفترة السابقة .

ردود الفعل المحتملة للمراجع

- تخصيص فريق عمل المراجعة
- تخصيص أفراد ذوى خبرة كبيرة .
- الإشراف على فريق العمل .
- زيادة الإشراف الشامل .
- اتجاه مهمة المراجعة .
- التوسع فى درجة الشك المهنى .
- استراتيجية المراجعة الشاملة
- زيادة مقدار أدلة إثبات المراجعة .

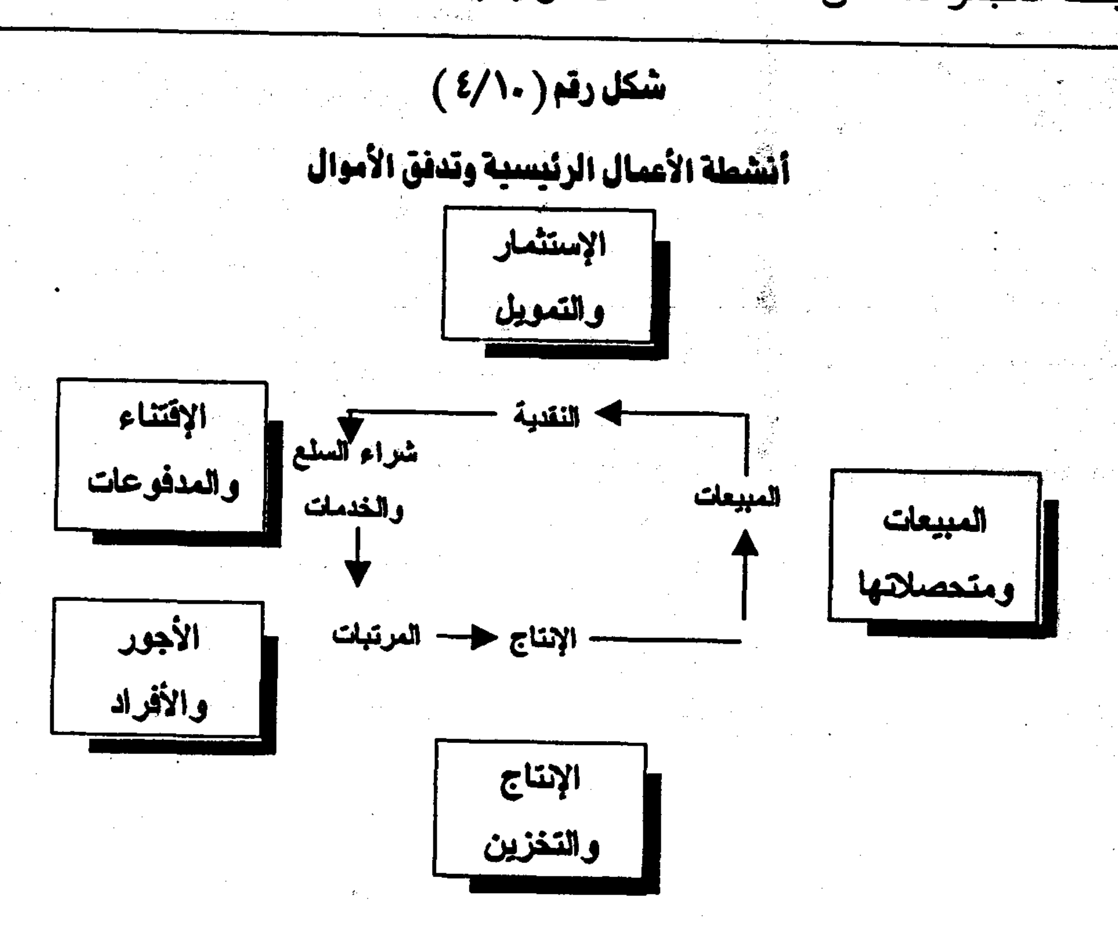
٤/٤ تقسيم عملية المراجعة الى مكونات حسب دور العمليات

Dividing the Audit into Components

بسبب حجم المهام الروتينية فى معظم منشآت الأعمال يقوم المديرون بتقسيم أنشطة المنشأة الى أنواع مثلما هو الحال فى الشكل البيانى رقم (٤/١٠) ، حيث يتيح تقسيم أنشطة الأعمال للعاملين أن يصبحوا خبراء فى مجالاتهم كما أن ذلك يساعدهم على تعزيز التوحيد القياسى المفيد للمهام . ذلك التقسيم أيضا يساعد المراجع ، حيث أن كافة مهام المراجعة كبيرة جدا لدرجة أن العمل يجب أن يتم أدائه عن طريق عديد من الأفراد ، ويقوم المراجعون لأغراض تنظيم عملهم بتحديد مجموعة العمليات ودورات العمليات التى ترتبط بتلك المجموعات من أنشطة الأعمال الرئيسية .

شكل رقم (٤/١٠)

أنشطة الأعمال الرئيسية وتدفق الأموال



ويمكـن النظر الى كافة أنشطة المنشأة محل الإهتمام من المراجعين بأنها مجرد عمليات مالية بإعتبار أن المحاسبة هى عملية تسجيل وتبويب وتلخيص والتقرير عن عملبات المنشأة فى القوائم المالية ، هذا ويستخدم المراجعون مجموعتين منطقيتين من العمليات هما : مجموعة العمليات المالية ودورات العمليات المالية . (١)

١- مجموعة العمليات المالية A class of Transactions

وهى عبارة عن مجموعة من العمليات المالية للأنشطة المتماثلة والتى :- (١) يتم تشغيلها عن طريق النظام المحاسبى بأسلوب مماثل ، (٢) يتم إخضاعها لنظم رقابة مماثلة للتأكيد على التشغيل الصحيح . وكأمثلة على مجموعات العمليات المالية عمليات المبيعات الآجلة ، وعمليات تحصيل النقدية من المبيعات الآجلة ، إعدام حسابات المدينين ، بالإضافة الى شراء السلع والخدمات .

٢- دورة العمليات المالية Transaction Cycle

وهى عبارة عن كافة مجموعات العمليات الخاصة بمجموعة من أنشطة الأعمال . على سبيل المثال فإن دورة المبيعات والمتحصلات هى دورة عمليات مالية . ويوجد عدد من مجموعات العمليات داخل دورة المبيعات والمتحصلات والنقدية ، والمردودات والمسموحات بالإضافة الى اعدام الحسابات المدينة غير القابلة للتحصيل .

---

(١)- د . أمين السيد أحمد لطفى ، اختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٩٥ .

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

وتـــتميز عملية تقسيم المراجعة الى مجموعات عمليات ودورات عمليات بالكفاءة ، حيث بسبب طبيعة التسجيل على أساس القيد المزدوج فإن العمليات المالية تؤثر على حسابين عن طريق مراجعة الطرف الدائن وهو المبيعات – يقـــوم المـــراجع أيضا بمراجعة الطرف المدين الذى يمثل حسابات المدينين . أيضـــا فـــأن فحـــص العمليات المالية والحسابات المرتبطة معا يجعل عملية المـــراجعة أكـــثر كفاءة نتيجة للتعامل مع الوظائف المرتبطة عن طريق نفس العاملين كما أنها تخضع معا لنفس نظم الرقابة الداخلية .

وعـــندما يقـــوم المراجعون بتاسيس عملية مراجعتهم على أساس دورات العمليات يقال أنهم يتبعون مدخل الدورات **A Transaction Cycle** .

بصـــفة عامة ليس كل المراجعين الذين يستخدموا مدخل دورات العمليات يقســـمون المـــراجعة الى نفس الدورات ، وفى ذلك المؤلف يتم تقسيم عملية المراجعة الى خمسة دورات هى :–

١– دورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

٢– دورة الشراء والمدفوعات النقدية .

٣– دورة الأجور والأفراد .

٤– دورة الإنتاج والتخزين .

٥– دورة الإستثمار والتمويل .

يوضـــح الشكل رقم (٤/١١) ملخص باليوميات والحسابات ومجموعات العمليات المالية التى يمكن أن تتضمنها كل دورة .

شكل رقم (٤/١١)

الدفاتر والحسابات ومجموعات العمليات المالية لكل دورة

اليوميات	قائمة المركز المالى	قائمة الدخل
١- دورة المبيعات والمتحصلات : المبيعات والمتحصلات ومرتجعات المبيعات والمسموحات واعدام الديون		
المبيعات	نقدية بالخزينة	المبيعات
المتحصلات النقدية	حسابات المدينين – تجارى	مرتجعات ومسموحات المبيعات
عام	حسابات المدينين – أخرى مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	مصروف الديون المعدومة
٢- دورة عمليات الإقتناء والمدفوعات : عمليات الإقتناء والمدفوعات		
المشتريات	نقدية بالخزينة	مصروفات بيعية
المدفوعات النقدية	حسابات الدائنين – تجارى	مصروفات عمومية وادارية (باستثناء مصروف الدين المعدوم ، الإهلاك ، والمرتبات والمصروفات المرتبطة)
عام	ضرائب دخل مؤجلة مصروفات مستحقة أخرى التزامات أخرى مصروفات مدفوعة مقدما مخزون – مواد خام	
٣- دورة المرتبات والأفراد : المرتبات		
المرتبات	نقدية بالخزينة	مرتبات وأجور
عام	أجور مستحقة ضرائب أجور مستحقة مخزون مواد تحت التشغيل	ضرائب المرتبات
٤- دورة الإنتاج والتخزين : الإنتاج والتخزين		
عام	مخزون – منتجات تامة مخزون – مواد تحت التشغيل مخزون – مواد خام	تكلفة المبيعات

٥- دورة الإستثمار والتمويل : إقتناء واستبعاد أصول ثابتة ، واستثمارات وأسهم وسداد توزيعات الأرباح والقروض .

متحصلات نقدية	نقدية بالخزينة	مصروف الفائدة
مدفوعات نقدية	أوراق الدفع	
عام	حسابات دائنين - فوائد	
	أسهم راس المال	
	راس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية	
	توزيعات مستحقة	
	أرباح محتجزة	
	توزيعات	
	أصول ثابتة	اهلاك
	اهلاك متجمع	
	أصول غير ملموسة	إطفاء
	استثمارات	ايرادات فوائد مكتسبة
	أوراق الدفع	
	حسابات مدينين - فوائد	

دورة المبيعات والمتحصلات Sales and Collections Cycle

وهى تغطى بيع السلع أو الخدمات نقدا أو بالأجل والمتحصلات المرتبطة بحسابات المدينين . وتتضمن مرتجعات ومسموحات المبيعات ، ومصروفات الديون المعدومة والحسابات التالية : المبيعات ، حسابات المدينين ، فحص الديون المشكوك فى تحصيلها وخصم المبيعات ومرتجعات المبيعات والمسموحات . وتتضمن دورة المبيعات ومتحصلاتها أربعة مجموعات من العمليات هى : (١) المبيعات ، (٢) المتحصلات ، (٣) مرتجعات ومسموحات المبيعات ، (٤) اعدام الحسابات المدينة .

دورة الإقتناء والمدفوعات The Acquisions and Payments Cycle

وهى تسجل شراء السلع والخدمات مع مجموعتين من العمليات : (١) الإقتناء ، (٢) والمدفوعات . وهى تتضمن أغلب حسابات المصروف ، مشتريات المواد الخام والإقتناء الذى يسجل كطرف مدين لبعض حسابات الأصول الأخرى .

دورة الأجور والأفراد Payroll and Personnel Cycle

وهى تغطى إقتناء الأنواع المختلفة من العمالة التى تحتاجها الشركة . وتتضمن تلك الدورة مصروف المرتبات الخاصة بموظفى البيع والمديرين ، الضرائب على المرتبات ، وحسابات الإلتزام المرتبطة بالأجور وتتضمن دورة المرتبات والأفراد المرتبطة بأنشطة التصنيع العمالة المستخدمة لإنتاج المخزون .

تتضمن دورة الإنتاج والتخزين Production and Warehousing تخزين المواد الخام والمواد التامة عند وصولها فى المنشأة ، تدفقها عند أوقات ملائمة ، تحويل المواد الخام الى مخزون قابل للبيع عن طريق المنشآت الصناعية ، تخزين المنتجات تامة الصنع والمقابلة المتتالية للمخزون مع المبيعات كجزء من تكلفة المبيعات ، ويتضمن التخزين حسابات الأصول المرتبطة بالمخزون وتكلفة المبيعات .

دورة الإستثمار والتمويل Investing and Financing Cycle

وتغطى أنشطة مرتبطة بحقوق الملكية ، وقروض المنشأة والإستثمارات والأصول الثابتة . ويتضمن الإستثمار إقتناء أصول ثابتة أو الإستغناء عنها

والتصـــرف فيها ، وتشتمل على مصروف الإهلاك المتجمع وإيرادات الفائدة والحســـابات المدينـــة – فوائد . ويتضمن التمويل الحصول على راس المال وإعادة سداده كما يتضمن مصروف الفائدة والتوزيعات والأرباح المحتجزة .

وعـــلى الـــرغم من أن تلك الدورات تعتبر مستقلة الا أن هناك عديد من عمـــليات الـــتداخل الـــتى تحدث فى الدورات حيث أنها تحدث داخل أنشطة الأعمال . فعلى سبيل المثال فإن النقدية يتم تضمينها داخل كافة أنشطة المنشأة ودوراتها (بإستثناء دورة الإنتاج والتخزين) .

٥/٤ تحديد تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية

Identifying Management Assertions in the Financial Statements

تعتـــبر الـــتأكيدات هى موضوع المراجعة ، حيث عندما يقوم المراجعون بإبداء خدمة الرأى فإنهم يعبرون عن رأيهم عن مدى إمكانية الإعتماد على تأكيد معيـــن والذى يعتبر مسئولية طرف آخر (معد القوائم المالية) ، بالنسبة لمعظم عمليات مراجعة القوائم المالية فإن التأكيد يتمثل فى القوائم المالية التى تعد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وتعتبر الإدارة هى الطرف المسئول عن تلك الـــتأكيدات وقد نص إيضاح معايير المراجعة رقم (١) القسم (١١٠) الفقرة (٢) على ما يلى :-

يقـــع عـــلى عاتق الإدارة مسئولية تبنى سياسات محاسبية سليمة والحفاظ على نظام كاف وفعال للحسابات بغرض حماية الأصول ، ولأغراض تصميم نظـــام رقابة داخلى يساعد فى التأكيد على انتاج قوائم مالية صحيحة . وتعتبر العمليات المالية التى يجب أن يتم عكسها فى الحسابات وفى القوائم المالية هى أمـــور تقع داخل نطاق المعرفة المباشرة ورقابة الإدارة . ومسئولية المراجع

لمثل تلك العمليات المالية مقصورة على توفير تأكيد معقول يتم الحصول عليه من خلال فحصه وإختباره لتلك التأكيدات . وتبعا لذلك فإن عدالة الإيضاحات والتأكيدات **Representations** الذى يتم تضمينها فى القوائم المالية تعتبر جزء صريح ومتكامل لمسئولية الإدارة .

مـــن أجل عمل التأكيد **Assertion** الخاص بأن القوائم المالية تعرض بعدالة فى كافـــة الـــنواحى الهامة – المركز المالى للمنشأة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، فإن الإدارة تقوم بإجراء عديد من التأكيدات **Declarations** على سبيل المـــثال فى القوائم المالية فإن الإدارة قد تشير الى أن المبيعات الخاصة بالفترة تبـــلغ ٥٠٠٠٠٠ مـــليون جـــنيه ، وذلك التأكيد يتضمن فى طياته عدة تأكيدات أخرى على سبيل المثال فإن العمليات المالية للمبيعات قد حدثت بالفعل (أى أنه ليســـت هـــناك أية عمليات مبيعات وهمية) ، وأن المبيعات المسجلة قد حدثت خلال الفترة المحاسبية ، وفى واقع الأمر فإن التأكيدات تعتبر مجرد إفتراضات **Proposition** تتعلق بكل حساب فى القوائم المالية ، ويجب أن يقوم المراجعون بإختبار تلك الإفتراضات عن طريق جمع أدلة الإثبات التى تدعمها أو تدحضها. وقـــد بوب إيضاح معايير المراجعة رقم (٣١) قسم (٣٢٦) بعنوان أدلة الإثبات **Evidential Matter** تأكيدات القوائم المالية الى خمسة أنواع هى :-

١- الوجود أو الحدوث **Existence (occurrence)** .

٢- الشمول **Completeness** .

٣- الحقوق والإلتزامات **Rights and Obligations** .

٤- التقويم أو التخصيص **Valuation and Allocation** .

٥- العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure** .

لذلــك يجــب عــلى الإدارة أن تقوم بتصميم إجراءاتها للتركيز على تلك التأكيدات المتداخلة والمتشابكة ، ولمزيد من الشرح يفترض أن القوائم المالية لشركة " س " قد تضمنت ما يلى :-

أصول متداولة

نقدية وما فى حكمها (مرفق ١) ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه .

ان تحديــد النقدية وما فى حكمها بمبلغ ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه يعنى أن الإدارة تؤكد Assert على ما يلى :-

١- أن مبــلغ ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه يمثل فقط النقدية وما فى حكمها فى نهاية السنة المحاسبية (تأكيد الحدوث أو الوجود) .

٢- أن المنشأة ليس لديها أى نقدية أخرى أو ما فى حكمها فى نهاية السنة المحاسبية (الشمول) .

٣- أن المنشــأة تمتــلك النقدية وما فى حكمها فى نهاية السنة (الحقوق والإلتزامات) .

٤- أن مبــلغ ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه هو قيمة النقدية وما فى حكمها فى نهاية الســنة ، وأن مقــدار الــنقدية وما فى حكمها يعتبر صحيحا رياضيا (التقويم) .

٥- أن المعلومات الخاصة بالنقدية وما فى حكمها متضمنة تبويب النقدية كأصول متداولة فضلا عن وجود إيضاح يصف تلك النقدية يتفق مع متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (العرض والإفصاح) .

وقــد تكــون التأكيدات اما صريحة أو ضمنية ، حيث تتأسس التأكيدات [illegible] إيضاحات صريحة Explicit Statements قامت الإدارة

بعملها فى القوائم المالية ، وحيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن تفصح القوائم المالية عن أى قيود على إستخدام النقدية-إذا كانت موجودة فإن غياب تلك الإيضاحات توحى بأن مثل تلك القيود غير موجودة .

بصفة عامة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة يجب أن يكون المراجعين قادرين على الإعتراف أو بتحديد التأكيدات فى القوائم المالية ، وكما سيتم مناقشته تفصيلا بعد ذلك – فإنه بعد الإعتراف بتأكيد معين فإن المراجع يحدد إجراءات المراجعة المرتبطة بإختبار صحة ذلك التأكيد .

١- تأكيدات الوجود أو الحدوث Existence or Occurrence Assertions

تشير تأكيدات الوجود والحدوث بالنسبة لحسابات الميزانية الى أن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية موجودة بالفعل فى تاريخ محدد – تاريخ الميزانية ذاته . أما بالنسبة لحسابات قائمة الدخل فإن تأكيدات الوجود أو الحدوث تنص على أن الإيرادات والمصروفات قد حدثت أثناء الفترة الزمنية التى تغطيها قائمة الدخل . وفى ظل المثال السابق فإن الإدارة تؤكد على أن حساب النقدية وما فى حكمها موجود بمبلغ ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه موجود ومتاح للبيع فى نهاية السنة . وبالمثال فإن الإدارة تؤكد على أن المبيعات فى قائمة الدخل تمثل المنتجات المباعة أو الخدمات المؤداة للعملاء أثناء فترة زمنية محددة . أيضا فقد تؤكد الإدارة أيضا على أن العمليات المالية التى تم تضمينها فى حساب المبيعات قد حدثت أثناء تلك الفترة المالية .

٢- تأكيدات الشمول Completeness Assertions

تنص تأكيدات الشمول على أن القوائم المالية تتضمن كافة العمليات المالية والحســابات التى يجب أن يتم تضمينها ، وفى المثال السابق فإن الإدارة تؤكد عــلى أن النقدية المذكورة هى كافة النقدية وما فى حكمها التى لدى المنشأة . وبالنسبة لأوراق الدفع – فان الإدارة تؤكد على أن القيمة التى تم التقرير عنها فى القوائــم المالية تتضمن كافة إلتزامات المنشأة . وبالمثل فإن الإدارة تؤكد عــلى أن قائمـــة الدخل تعكس كافة المنتجات أو الخدمات المباعة أثناء فترة زمـــنية محـــددة وأنه ليس هناك أية عمليات مالية تم إستبعادها . وعندما يقوم المـــراجعون بإختبار تأكيدات الشمول فإنهم يقومون غالبا بإختبار تدنيه التقييم **Test for Understatement** ، حيث تتعامل التأكيدات التى تركز على الشمول مع إحتمال أن يتم إستبعاد وحذف البنود التى يجب أن يتم تضمينها فى القوائم الماليـــة ، وعلى النقيض من ذلك فإن تأكيدات الوجود أو الحدوث تتعامل مع إحـــتمال تضمين بنود يجب ألا يتم تضمينها . ويعتقد كثير من المراجعين بأن تحديـــد صـــحة تأكيد الشمول يعتبر أكثر صعوبة من تحديد صحة التأكيدات الأخرى .

٣- تأكيدات إستقلال الفترة المالية Cut off Assertion

ويرتـــبط إستقلال الفترة المالية بكل من تأكيد الوجود أو الحدوث أو تأكيد الشـــمول ، ويتعـــلق بمـــا إذا كانت العمليات المالية المنفذة بقرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فى فترة غير صحيحة . حيث قد يتم تسجيل المبيعات الخاصـــة بـــأحد المنشـــآت فى السجلات فى ٢٩ ديسمبر الا أنه قد تم تنفيذها

بالكـــامل حتى ٣ يناير . ولاشك أن تسجيل البيع بتلك الطريقة قد يبطل تأكيد الحـــدوث حيث أن البيع لم يحدث أثناء الفترة محل المراجعة ، وبالعكس فإن المـــبيعات قـــد يـــتم تنفيذها فى ٣٠ ديسمبر الا أنها لم تسجل حتى ٤ يناير ، وتسجيل عملية البيع بتلك الطريقة أيضا قد يضعف من تأكيد الشمول حيث أن الـــبيع الـــذى حدث أثناء الفترة محل المراجعة لم يتم تضمينه فى السجلات . بوجـــه عـــام لا تنشـــأ مشاكل تحديد نقطة القطع واستقلال الفترة المالية مع العمـــليات الماليـــة التى تحدث على الأقل قبل الأيام العشرة الأخيرة من نهاية الســـنة حيـــث أن مدة عشرة أيام تعتبر فترة كافية نمطيا لإتمام وتسجيل تلك العمليات المالية .

٥- تأكيدات التقييم أو التخصيص Valuation and Allocation Assertion

تنص تأكيدات الحقوق والإلتزامات على أنه فى تاريخ معين فإن :-

(١) الأصـــول المســـجلة تمـــثل حقوق للمنشأة ، وأن (٢) الإلتزامات هى الـــتزامات على المنشأة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن النقدية البالغة ٩٥٠٠٠٠ جنيه تخص المنشأة ، وبالمثل فعندما تسجل المنشأة عقد التأخير تم رســـملته ، فـــإن الإدارة توفر تأكيد على أن القيم المرسملة للعقود فى الميزانية تمـــثل تكـــلفة حقـــوق المنشأة للأصل المؤجر كما أن إلتزام العقد المناظر يمثل إلـــتزام على المنشأة . وغالبا ما تكون الحقوق والإلتزامات متوفرة ضمنا داخل العملية المالية ، وهذا يعنى أنه عندما يتم تسجيل مبيعات آجلة فإن الإدارة توفر تـــأكيدا عـــلى أن المنشأة لديها حق على الأصل المسجل (حسابات المدينين) ، وذلـــك التأكيد غالبا ما يتعلق بملكية الأصول وأحيانا ما يشار اليه بتاكيد التملك

Ownership Assertion . وعـــندما يتم تسجيل عملية شراء آجلة ، فإن الإدارة توفر تأكيدا على أن تلك التكلفة تمثل إلتزام على المنشأة .

٤- تأكيدات الحقوق والإلتزامات Rights and Obligation Assertions

تقوم الإدارة بعمل عدد من التأكيدات تتعلق بتأكيدات التقييم أو التخصيص لمكونات محددة من القوائم المالية . حيث تشير التأكيدات المتعلقة بالنقدية وما فى حكمها والمبيعات والمشتريات الى أن القيم المحدد لها قد تم تقييمها بشكل صحيح ، ويتم توفير تأكيد بأن الحسابات الأخرى بخلاف النقدية قد تم تسجيلها عـــند تكلفــتها الــتاريخية الملائمة . ويتم توفير تأكيد بأن حسابات المدينين المتضمنة فى الميزانية العمومية قد تم تحديدها عند صافى القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value . وعلى سبيل المثال فإن الإدارة توفر تاكيد على أن النقدية وما فى حكمها قد تم تقييمها بشكل صحيح عند مبلغ ٩٥٠٠٠٠٠ جنيه . ويــتم الإشــارة ضــمنيا فى تأكيد التقييم والتخصيص أن العمليات الحسابية المرتــبطة بــتحديد القيــم تعتبر دقيقة من الناحية الرياضية . وكثير ما يحدد المراجعون عديد من التأكيدات التى يتعين إختبارها وترتبط بتقييم حساب معين . فعلى سبيل المثال فإن التأكيدات المرتبطة بتقييم المخزون تتضمن : (١) أن تكلفة المخزون قد تم تحديدها بشكل صحيح بإستخدام إفتراض التدفق النقدى المختار عن طريق المنشأة ، (٢) وأن المخزون قد تم تقييمه بشكل صحيح بالتكلفة أو بســعر الســوق أيهما أقل ، (٣) وأن العمليات الحسابية المرتبطة بتحديد قيمة المخزون تعتبر صحيحة .

٦- تأكيدات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure Assertions

تنص تأكيدات العرض والإفصاح على أن مكونات القوائم المالية متضمنة الإيضاحات المتممة لها قد تم تبويبها ووصفها والإفصاح عنها على وجه صحيح . وعن طريق وضع تلك القيم كجزء من الأصول المتداولة فإن الإدارة توفر تأكيدا على أن النقدية متاحة للإستخدام الفوري . أيضا تتضمن تأكيدات العرض والإفصاح تأكيدا على أن القيم قد تم تبويبها بشكل صحيح . فعلى سبيل المثال ففي القوائم المالية التى تتضمن عرض المبيعات المحلية والأجنبية فإن التأكيد الذى توفره الإدارة هو أن المبيعات قد تم تبويبها بشكل صحيح .

إستخدام التأكيدات لتحديد إجراءات المراجعة المؤداة

Using Assertions to Determine the Audit Procedures to Perform

تلعب التأكيدات دورا حيويا وهاما فى عملية المراجعة ، حيث يستخدم المراجعون تلك التأكيدات لتحديد إجراءات المراجعة التى سوف يؤدونها . حيث تمثل إجراءات المراجعة Audit Procedures التصرفات أو الطرق المستخدمة لجمع أدلة إثبات بشأن صحة تأكيدات القوائم المالية . وطبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (٥٣) القسم (٣١٦) فان معظم عمل المراجع يتكون من الحصول على وتقييم أدلة الإثبات المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية . ويجب على المراجع أن يقوم بإختبار صحة كل تأكيد هام ومؤثر على القوائم المالية . فلإختبار التأكيد الخاص بأن حسابات المدينين موجودة على سبيل المثال - فإن المراجع قد يحصل على إقرار مكتوب Written Statement من عميل المنشأة محل المراجعة يقر فيه ويعترف بالإلتزام .

فى ظـــل مدخل المراجعة تأسيسا على المخاطر يتم تحديد تأكيدات القوائم الماليـــة وتحديـــد إجراءات المراجعة التى يتم تأديتها لإختبار تلك التأكيدات ، بعـــض المراجعون يضيفون خطوة أخرى لتلك العملية ، حيث بصفة رئيسية يقومـــون بتحديد أهداف عملية المراجعة أو غايتها المرتبطة بكل تأكيد بالقوائم المالية ، وبعد ذلك يحددون إجراءات المراجعة المرتبطة بالوفاء بتلك الأهداف . فعـــلى ســـبيل المثال بالنسبة للتأكيد الخاص بأن كافة حسابات الدائنين قد تم تضـــمينها كالـــتزامات (تأكيد الشمول) ، فإن المراجعين يذكرون بأن هدف المراجعة هو تحديد أن كافة حسابات الدائنين قد تم تضمينها فى القوائم المالية . وكمـــثال يوضـــح الشـــكل رقم (١/١٢) ملخص لتأكيدات القوائم المالية الخاصة بالمبيعات التى يتعين إختبارها عن طريق المراجعين .

شكل رقم (١/١٢)

تأكيدات القوائم المالية المرتبطة بالمبيعات

الوجود أو الحدوث	**: أن المبيعات المسجلة قد تم شحنها فعليا للعملاء .**
الشمول	**: أن كافة عمليات المبيعات التى حدثت قد تم تسجيلها .**
الحقوق والإلتزامات	**: أن المبيعات المسجلة تمثل فقط عمليات المبيعات .**
التقييم أو التخصيص	**: تم إعداد فواتير المبيعات وتم تسجيل المبيعات .**
العرض والإفصاح	**: تـــم عرض المبيعات التى تم تسجيلها والإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .**

تأكيد إستقلال الفترة المالية Cutoff يرتبط ضمنيا بتأكيد الوجود والشمول .

وعند إختبار المراجعين للتأكيدات ، يتعين عليهم تحديد التحريفات المحتملة، ويوضح شكل رقم (٤/١٣) أمثلة على تلك التحريفات الشائعة التى تحدث لكل تـــأكيد والـــتحريفات المحـــددة التى قد تحدث للمبيعات . فعلى سبيل المثال قد

تتضمن المخالفات الخاصة بتأكيدات الحدوث أو الوجود تسجيل عمليات مالية لم تحدث بالفعل . يمكن تعرف المراجع على نوع التحريفات التى يمكن أن تحدث من تحديد إجراءات المراجعة التى ينبغى أن يقوم بتأديتها ، ولإختبار تأكيد الوجود الخاص بالمبيعات فان المراجع قد يقوم بأداء إختبارات لتحديد ما إذا كانت المبيعات الوهمية قد تم تسجيلها أم لا – مثل تحديد عينة من البنود فى يومية المبيعات الخاصة بأن المنتجات لم يتم شحنها فعلا الى العميل .

شكل رقم (٤/١٣)

تحريفات تأكيدات القوائم المالية

التأكيدات	التحريفات	التحريفات التى قد تحدث فى المبيعات
١- الوجود أو الشمول	تم تسجيل عمليات مالية لم تحدث .	تم تسجيل حسابات وهمية فى حساب العميل .
٢- الشمول	لم يتم تسجيل عمليات مالية حدثت بالفعل .	لم يتم تسجيل عملية مبيعات لبضائع تم بيعها وشحنها للعميل بالفعل .
٣- الحقوق والإلتزامات	تم تسجيل عمليات مالية لا تمثل حقوقا للمنشأة .	تسجيل عمليات بيع عن بضائع أمانة .
٤- التقييم أو التخصيص	تم تقييم عملية مالية بطريقة غير صحيحة .	تم إستخدام أسعار خاطئة للوحدة المباعة عند إعداد فاتورة البيع.
٥- العرض والإفصاح	أن العمليات المالية تم تبويبها بشكل خاطئ .	قد يتم تسجيل المبيعات جملة على الرغم من أنها يجب أن تسجل كمبيعات تجزئة .

٤/٦ تحديد التحريف المقبول لأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات

Assigning Tolerable Misstatement to Account or Glasses of Transactions

لأغـــراض توفيـــر إرشـــاد للمراجعين المسئولين عن حسابات معينة أو مجموعـــة معيـــنة مـــن العمليات المالية يتم تقسيم الأهمية النسبية المخططة Planning Materiality فيمـــا بين الحسابات أو مجموعة العمليات . ويطلق عـــلى المقـــدار الذى يتم تخصيصه على حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات مصطلح تحريف مقبول Tolerable Misstatement .

وللتبســـيط يتم شرح عملية تخصيص الأهمية النسبية على الحسابات . وأحد المداخل لتخصيص التحريف المقبول هو تطبيق النسبة المئوية للأهمية النسبية لكل حساب – فإذا ما تأسست الأهمية النسبية على إجمالى الأصول ، فإن نفس النسبة المئوية سيتم تطبيقها على كل حساب بالميزانية العمومية . فـــإذا ما حدد المراجع الأهمية النسبية المخططة بأنها تبلغ ١% من إجمالى الأصول ، فإن المراجع قد يخصص تلك النسبة المئوية على كل حساب كما هـــو موضح فى المدخل الأول بالعمود الأول فى المثال التالى الذى يوضحه الجدول رقم (٤/١٤) :-

الحساب	الرصيد	التحريف المقبول	
		المدخل الأول	المدخل الثانى
النقدية	٢٠٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠ جنيه
الأسهم الحكومية	٤٠٠٠٠٠ جنيه	٤٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠ جنيه
حسابات المدينين	٧٥٠٠٠٠ جنيه	٧٥٠٠٠ جنيه	٩٧٠٠٠ جنيه
المخزون	٥٠٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠ جنيه	٨٢٠٠٠ جنيه
	١٨٥٠٠٠٠ جنيه	١٨٥٠٠٠ جنيه	١٨٥٠٠٠ جنيه

مع ذلك فإن ذلك المدخل يهمل ويتجاهل عاملين أولهما أن بعض الحسابات قد يكون لديها إحتمال تحريف أعلى من الحسابات الأخرى . فإذا ما كانت الإستثمارات الحكومية المشتراة حديثا أوراقا قصيرة الأجل ، فإن إحتمال ذلك التحريف يكون أصغر نسبيا مقارنة بإحتمال تحريف حسابات المدينين أو المخزون ، وثانيهما أن مراجعة الإستثمارات فى الأسهم الحكومية أسهل وأقل تكلفة من مراجعة حسابات المدينين والمخزون . لذلك فإن تخصيص الأهمية النسبية على كل حساب كنسبة مئوية موحدة لا يعتبر إجراءا حكيما حيث أنه لا يدرس إحتمال التحريف أو تكلفة إجراء مراجعة الحساب ، وبدلا من ذلك كما هو مبين فى المدخل الثانى يمكن للمراجع تخصيص نسبة مئوية للأهمية أقل بالنسبة للنقدية والأوراق المالية الحكومية ونسبة أكثر لحسابات المدينين والمخزون حيث تكون فرص حدوث التحريف أعلى .

بوجه عام يحدد المراجعون القيمة التى يجب أن يتم تخصيصها كتحريف مقبول ومسموح به عن طريق تقدير إحتمال التحريف فى الحساب أو فى مجموعة العمليات . حيث عادة ما يتم تخصيص تحريف مقبول أقل لحسابات مثل النقدية أو الإستثمارات فى الأوراق المالية بسبب أن تكلفة إجراءات المراجعة لتلك الحسابات عادة ما تكون منخفضة ، فى حين يقوم المراجعون بتخصيص تحريف مسموح به أعلى لحسابات المدينين والمخزون بسبب أن تكلفة إجراءات مراجعتها تكون أعلى عادة ، فكلما إرتفع التحريف المسموح به كلما قل دليل الإثبات الذى يجب على المراجع جمعه والحصول عليه . وفى تلك الحالة فإن المراجع يقوم بتغيير تخصيص إجمالى الأهمية النسبية المخططة . وقد تم إتباع ذلك المدخل فى تحديد القيم على الحسابات فى المدخل الثانى كما يوضحه الجدول السابق رقم (٤/١٤) .

٧/٤ تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد

Assessing Inherent and Control Risk at the Assertion Level

عــند تصميم عملية المراجعة يجب على المراجعين دراسة العوامل التى تؤثــر على مخاطر التحريف الجوهرى عند مستوى القوائم المالية (كما سبق المناقشة) وعند مستوى التأكيد أيضا . وعند أداء عملية المراجعة يجب على المــراجعين أن يختــبروا صحة تأكيدات القوائم المالية التى ترتبط بمجموعة العمليات أو أرصدة الحسابات والإفصاحات بالقوائم المالية طبقا لما تم إيضاحه سابقا . وعند مستوى التأكيد فإن التحريف يعتبر جوهريا وذو أهمية نسبية إذا ما زاد عن التحريف المقبول المحدد لكل تأكيد وكثيرا ما يطلق تعبير المخاطر عند مستوى التأكيد **Risk at the Assertion Level** على المخاطر الخاصة بأن الــتأكيد بالقوائم المالية قد حرف بشكل جوهرى ومؤثر . وحيث أن التأكيدات بالقوائم المالية لا تخضع أو لا تتعرض للتحريف بشكل متكافئ ، ومن ثم فإن مخاطر التحريف تكون أعلى لبعض التأكيدات مقارنة بالتأكيدات الأخرى .

ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة عند مستوى التأكيدات بالقوائم المالية طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (٤٧) القسم (٣١٢) الفقرة (٥) بعنوان مخاطر المراجعة الى ثلاثة مكونات هى :-

١- المخاطر الحتمية Inherent Risk

وهى قابــلية تأثــر أو حساسية تأكيد معينة بالقوائم المالية الى التحريف الجوهرى بإفتراض أنه ليس هناك أى نظم للرقابة الداخلية .

٢- مخاطر الرقابة Control Risk

وهى المخاطر الخاصة بأن أحد التحريفات الجوهرية يمكن أن يحدث فى تــأكيد معيــن بالقوائم المالية ولم يتم منعه أو إكتشافه عن طريق نظم الرقابة الداخلية للعميل .

٣- مخاطر الإكتشاف Detection Risk

وهى المخاطـر الخاصـة بـأن إجراءات المراجعة لن تكشف التحريف الجوهرى الذى يوجد فى تأكيد معين بالقوائم المالية .

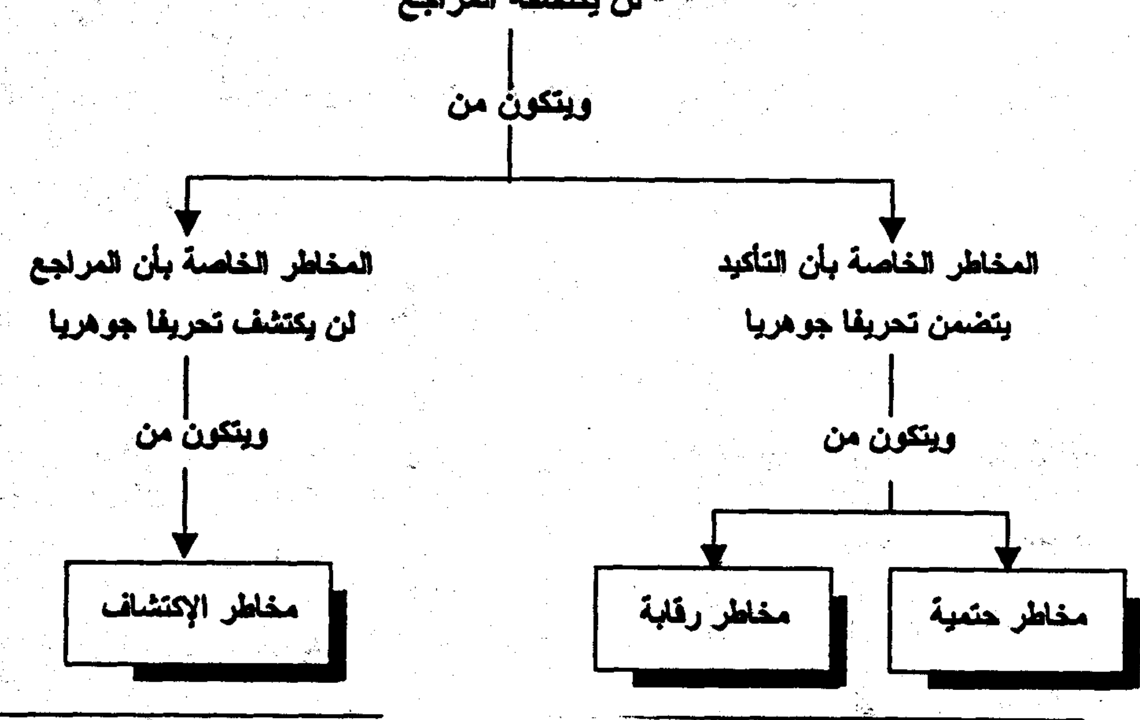
وينص إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٩) القسم رقم (٣٥٠) الفقرة رقـم (٤٨) عـلى أن العلاقـة بين مخاطر المراجعة ومكوناتها يتم حسابها رياضيا على النحو التالى :-

مخاطر المراجعة = المخاطر الحتمية × مخاطر الرقابة × مخاطر الإكتشاف .

ويوضح الشكل رقم (٤/١٥) العلاقة بين مخاطر المراجعة ومكوناتها .

شكل رقم (٤/١٥)

مخاطر المراجعة المرتبطة بأحد تأكيدات القوائم المالية



وتشكل كل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة المخاطر الخاصة بأن التأكيد قد تم تحريفه بينما تمثل مخاطر الإكتشاف مخاطر أن المراجع لن يكتشف ذلك التحريف ، وتختلف المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عن مخاطر الإكتشاف حيث أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة توجد بشكل مستقل ومنفصل عن عملية مراجعة القوائم المالية . فبالنسبة لعملية مراجعة السنة الحالية لا يمكن للمراجع أن يغير من التحديد الفعلى للمخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، فى حين أنه يتحكم فى مخاطر الإكتشاف عن طريق مقدار أدلة الإثبات التى يقوم بجمعها . ويمكن للمراجعين التأثير على مخاطر الرقابة بالنسبة لعملية المراجعة المستقبلية عن طريق تشجيع العميل على تطبيق تغييرات فى نظام الرقابة الداخلية . أيضا قد تتغير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة المستقبلية بسبب التغيرات فى المنتجات والخدمات أو مجموعة العوامل الأخرى موضع تأثير عميل المراجعة أو بسبب العوامل الإقتصادية أو تلك العوامل المرتبطة بالصناعة خارج تأثير العميل . وسوف يتم مناقشة كل مكون من مكونات المخاطر وكيف يتعامل المراجعون معهم على النحو التالى :-

المخاطر الحتمية Inherent Risk

بإفتراض غياب وجود نظم الرقابة الداخلية المرتبطة فإن بعض التأكيدات تتسم بأنها أكثر عرضة للتحريف الجوهرى عن غيرها من التأكيدات ، حيث تؤثر طبيعة بعض الحسابات أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات بالقوائم المالية على المخاطر الحتمية . على سبيل المثال فإن تقييم إلتزام المعاش يعتبر أكثر عرضة للتحريف مقارنة بتقييم حساب النقدية كما أن الحسابات التى تتضمن عقود التأجير والعملات الأجنبية والتى تتطلب أحكام محاسبية معقدة

وغيـر روتيـنية مـن المحتمل أن يتم تحريفها بشكل أكثر تزايد مقارنة بتلك الحسـابات المرتـبطة بأحكام روتينية . فعلى سبيل المثال فإن الحسابات التى تتضـمن تقديرات محاسبية من الأرجح أن تتضمن تحريف جوهرى أكثر من تلك الحسابات التى تمثل عمليات مالية فعلية وليست تقديرية .

تكون مخاطر التحريف أعلى بالنسبة لبعض التأكيدات المرتبطة بمجموعة مـن العمـليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للحساب مقارنة بتأكيدات أخـرى . فعلى سبيل المثال فإن تأكيد الشمول بالنسبة لحسابات الدائنين يعتبر أكـثر إحـتمالا لأن يكون غير صحيحا مقارنة بتأكيد الوجود ، والمنشاة التى ترغب فى جعل قوائمها المالية تظهر بشكل أفضل من حقيقتها تكون في وضع أكـثر احتمالا أن تقوم بتسجيل عمليات المبيعات التى لم تحدث مقارنة بالفشل فى تسـجيل بعض عمليات مبيعاتها . ويمكن القول بأن العمليات المالية التى تتضـمن أحكام محاسبية معقدة وغير روتينية يكون لديها مخاطر حتمية أعلى بالنسبة لتأكيد التقييم . [1]

كمـا تؤثر العوامل الخارجية على المنشأة أيضا على المخاطر الحتمية ، عـلى سبيل المثال فإن مخاطر تحريف تأكيد معين مرتبط بتقييم المخزون قد يكـون أعلى بسبب أن التغيرات التكنولوجية التى تؤثر على التقييم قد حدثت داخـل صـناعة العميل . أن المخاطر الحتمية المرتبطة بتقييم معظم حسابات حسـابات الأصول بخلاف النقدية والإستثمارات السائلة يمكن أن تكون أعلى بالنسـبة لأحد المنشآت التى تعمل فى ظل صناعة يحوطها هبوط سريع . هذا

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق إعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

ويجـــب على المراجع أن يقوم بتقييم المخاطر الحتمية لأحد التأكيدات كجزء أساسى من عملية تخطيط عملية المراجعة .

عوامل المخاطر المحددة عند مستوى القوائم المالية

Risk-Factors Identified at the Financial Statement Level

قد يكون لعوامل المخاطر الفردية المحددة عند مستوى القوائم المالية تأثير جوهريا هاما على مخاطر تحريف التأكيد . على سبيل المثال تحديد أن أمانة ونـــزاهة الإدارة يكـــون موضع شك تعتبر مخاطر عند مستوى القوائم المالية والـــذى قـــد يزيد من المخاطر فى أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات بالقوائم المالية . ودوافع الإدارة للحصول على نتائج جيدة ونقص أمانـــتها أو نزاهتها قد يترتب عليه أن تقوم بالمغالاة فى الإيرادات والأصول والـــتدنيه فى تحديـــد المصروفات والإلتزامات . ولذلك فإن المراجع يجب أن يقوم بإجراء تقييم أعلى للمخاطر الحتمية فى تحريفات تأكيدات الوجود بالنسبة لحســابات الأصول والإيرادات وتأكيدات الشمول بالنسبة لحسابات الإلتزامات والمصـــروفات أكثر مقارنة مما يقوم بعمله إذا ما كانت نزاهة وأمانة الإدارة ليست محل شك .

تعقيد المشاكل المحاسبية وإتجاه الإدارة بخصوصها

Complexity of Accounting Issues and Management's Attitude

عـــندما يواجـــه أحد المراجعين مشاكل محاسبية معقدة أو صعبة تنشأ من الإتجـــاه القـــوى لـــلإدارة بخصـــوص المواقف التى يجب أن يتم أخذها فى الحســـبان، فـــإن المراجع غالبا ما يقوم بتقييم المخاطر الحتمية بشكل أكبر .

فغالبا ما ينتج عن معاملات الأطراف ذوى العلاقة مشاكل محاسبية معقدة ، حيث قد تستخدم تلك المعاملات فى تسجيل مبيعات أو أصول وهمية ، ومن ثم يجب على المراجع أن يحدد الأطراف المرتبطة بعميل المراجعة لتحديد ما إذا كان الجوهر الإقتصادى للمعاملات من الشركة والأطراف المرتبطة قد تم تسجيلها أم لا ، ولتحديد ما إذا كانت الإفصاحات الملائمة قد تم إجرائها أم لا. وتستلزم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وصف معاملات الأطراف ذوى العلاقة ، وتحديد العلاقة بين العميل والأطراف ذوى العلاقة بالإضافة الى توفير إيضاح عما إذا كانت شروط تلك المعاملات المالية هى ذاتها المرتبطة والمطبقة فى العمليات الأخرى .

العمليات التى تكون صعبة فى مراجعتها

Transaction that are Difficult to Audit

إن وجود عمليات مالية جوهرية وضخمة يكون من الصعب مراجعتها تجعل المراجع يزيد من تقييم المخاطر الحتمية . على سبيل المثال يفترض أنه طلب من العميل أن يأتى بمستندات من خارج المنشأة لتأييد بعض عمليات المبيعات الجوهرية ، فإذا ما أشار العميل الى أن تلك المستندات غير موجودة حيث أن تلك العمليات قام بإجرائها رئيس مجلس إدارة الشركة مع الشركة المشترية مباشرة ، من هنا يجب على المراجعين تقييم المخاطر الحتمية الخاصة بوجود تحريف أكبر يتعلق بوجود المبيعات .

قابلية وحساسية الأصول للسرقة

يقوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية أعلى بالنسبة لمجموعة العمليات أو أرصدة الحسابات التى تتضمن أصول يمكن أن يتم سرقتها بسهولة . ان سرقة

الأصـــول يمكن أن يكون عن طريق العاملين أو أطراف خارجية ، وفى تلك الحالـــة يقوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية لشمول المخزون بنسبة أكبر عندما يكون مخزون العميل يتكون من بنود ذات قيمة كبيرة مثل المجوهرات .

كفاءة وخبرة موظفى العميل

تعتبر المخاطر أيضا أعلى عندما ينقص موظفى العميل الكفاءة أو الخبرة فى أداء مهـــامهم ، فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بتقييم المخاطر الحتمية عن تقييم حسابات المدينين بدرجة أعلى عندما يكون للشركة مدير إئتمان جديد ينقصه الخبرة فى أداء وظيفته .

نطاق الحكم المطلوب فى تسجيل القيم وتحديد الأرصدة

أن الحسابات التى تتطلب حكم جوهرى عند عمل التقديرات تتضمن مخاطر حـــتمية أعـــلى . عـــلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية لتقييم حســـابات المدينين والمخزون بصورة أعلى بسبب التقديرات المطلوبة لعدم قابلية تحصيل الديون وتقادم المخزون بسبب الصناعة ذات التكنولوجيا المرتفعة .

حجم ومقدار العمليات المالية

قد تتضمن بعض المواقف عدد ضخم من العمليات أو عمليات أو أرصدة تتميز بكبر قيمتها ، فى ظل تلك الأحوال فإن المراجعين سوف يقومون بتقييم المخاطـــر الحـــتمية بشكل أعلى ، بالإضافة لذلك فإنه يقوم بذلك عندما يكون لـــلعميل زيادة واضحة فى عدد العمليات التى تحدث خلال دورة معينة مقارنة بتلك فى الأعوام السابقة .

تعقيد العمليات الحسابية التى تؤثر على أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات المالية

ويتطلب ذلك زيادة المخاطر أو الحتمية ، على سبيل المثال العمليات التى تتطلب إجراء حسابات لتحديد القيمة الحالية مثل إطفاء أرصدة القروض طويلة الأجل يتضمن مخاطر حتمية مرتفعة .

مخاطر الرقابة Control Risk

يعتبر رئيس مجلس إدارة الشركة ومديريها والموظفين الرئيسيين بالشركة مسئولين عن تحديد نظام رقابة داخلية – وهو يعبر عن نظام مصمم لتوفير تأكيد معقول بإمكانية الإعتماد على التقارير المالية للشركة . وتتمثل الأهمية الرئيسية للمراجع فى نظام الرقابة الداخلية فى مقدرته على منع حدوث التحريفات الهامة فى تأكيدات القوائم المالية أو فى إكتشافها .

وسوف يتم لاحقا مناقشة مكونات هيكل الرقابة الداخلية والجوانب الهامة له وكيف يمكن أن يؤثر على صحة تأكيدات القوائم المالية وكيف يمكن للمراجع من تقييم المخاطر المرتبطة به فى منع أو إكتشاف حدوث أى تحريف جوهرى فى كل تأكيد من التأكيدات .

مخاطر الإكتشاف Detection Risk

يتحكم المراجع فى مخاطر الإكتشاف ، ومخاطر الإكتشاف تعتبر دالة فى فعالية الإجراءات التى يؤديها المراجع لإختبار أى تأكيد من التأكيدات . وتوجد تلك المخاطر حيث يمكن للمراجعين أن يقوموا :-

١- إستخدام إجراءات مراجعة غير ملائمة .

٢- سوء تطبيق إجراءات المراجعة .

٣- سوء فهم نتائج عملية المراجعة .

٤- إختبار عملية فحص تقل عن ١٠٠% من أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات المالية .

وعادة ما يقوم المراجعون بتدنيه آثار المشكلات الثلاثة الأولى عن طريق تخطيـــط عمـــلية المراجعة بشكل ملائم والإشراف السليم على مهام المراجعة بالإضافة الى الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة الأداء .

وكما سبق الإشارة فإن هناك عديد من الأسباب والعوامل التى تمنع بوجه عام من أداء عمليات فحص للحسابات والعمليات بنسبة ١٠٠% ، ولذلك يجب على المراجعين قبول بعض من مخاطر الإكتشاف .

فـــبعد تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتأكيد معين يقرر المراجع تحديـــد مستوى مخاطر الإكتشاف الذى يجعل مخاطر المراجعة عند المستوى المـــنخفض ، وبعد ذلك يقرر المراجع مزيج أدلة إثبات المراجعة الذي سيكون ضـــروريا لتخفيض مخاطر الإكتشاف (وبالتالى مخاطر المراجعة) الى أقل مستوى يمكن قبوله . وذلك المزيج يتضمن ثلاثة مكونات هى طبيعة وتوقيت ونطـــاق إختـــبارات عملية المراجعة ، وعندما يتم تقييم تلك المكونات الثلاثة لأدلة الإثبات فإن المراجع يجب أن يأخذ فى حسبانه علاقات التكلفة والعائد .

الطبيعة Nature – ما هى الإجراءات التى يتم إستخدامها
What Procedure to Use

عادة ما يكون أمام المراجع تشكيلة من إجراءات المراجعة التى يختار من بيـــنها للـــتحقق مـــن صـــحة تأكيدات المراجعة ، فعند تحديد الوجود المادى للمخزون (تأكيد الوجود) فإن المراجع قد يقوم بالفحص المادى للمخزون أو قـــد يقوم بفحص الفواتير والمستندات الملغاة التى توثق عملية الإقتناء . يجب

أن يقــرر المــراجع إذن إجراءات المراجعة التى يتعين أن يستخدمها – وهذا يعــنى أنــه يجب أن يحدد طبيعة إختبار المراجعة والتى تعتمد على درجة ما تنــتجه من أدلة إثبات صالحة (فعالة وملائمة) أى أدلة الإثبات الموضوعية والخالية من التحيز .

النطاق Extent – كم عدد البنود التى يتعين إختبارها
How Many Item to Test

بعــد تقرير المراجع أداء إجراءات مراجعة معينة يجب أن يقرر المراجع كــم عــدد البــنود الــتى يتعين إختبارها – أو بعبارة أخرى نطاق إختبارات المراجعة ، فعلى سبيل المثال لأغراض المصادقة على حسابات المدينين يجب أن يقــرر المراجع ما إذا كان يقوم بالمصادقة على كافة حسابات العملاء أو عينة فقط من حسابات العملاء . فإذا قام بالمصادقة على الأخيرة فإنه يجب أن يقرر كم عدد البنود التى يتعين إختيار عينة منها .

ولاشــك أن أحــد الخصــائص الأربعة لأدلة إثبات وهى درجة الإقناع **Persuasiveness** تــتأثر بحجــم العيــنة ، فكــلما زاد عدد البنود التى يختار المراجع عينات منها ، كلما زادت درجة الإقتناع بأدلة إثبات المراجعة .

وبعد تحديد إجراءات المراجعة وحجم العينة الملائم فإن المراجع يجب أن يحــدد البــنود محل الإختبار ، فعلى سبيل المثال إذا كان ١٠٠% من إجمالى مجتمع حسابات المدينين يتعين أن يتم المصادقة عنها ، فإن المراجع يجب أن يقــرر أيــا من نسبة ١٠٠% من البنود التى سوف يتم إختيارها ، بوجه عام يجب على المراجع أن يختار البنود التى يتوقع أن تكون ممثلة للمجتمع .

التوقيت Timing – متى يتم إستخدام إجراء المراجعة

When to Use the Procedure

يجــب عــلى المراجع بعد تحديد طبيعة ونطاق إختبار المراجعة أن يقوم بإتخاذ القرار الخاص بمتى يتم أداء إجراءات المراجعة ؟ ، وغالبا ما يتم أداء إجــراءات المــراجعة بفترة معينة بعد نهاية السنة المحاسبية ، ومع ذلك في بعــض الحالات فإنها قد يتمْ أدائها أثناء السنة محل الفحص . بصفة عامة فإن إمكانيــة الإعــتماد عــلى دليــل إثبات المراجع يزيد كلما تم أداء إختبارات المراجعة فى تاريخ قريب من نهاية تلك السنة .

مزيج أدلة إثبات المراجعة The Audit Evidence Mix

قد يقوم المراجع بتعديل طبيعة نطاق وتوقيت إختبارات المراجعة من أجل تخفيــض كــل من مخاطر الإكتشاف ومخاطر المراجعة الى المستويات التى يمكــن قــبولها بالإضافة الى تحقيق مستوى التأكيد المرغوب فيه Desired Assurance Level . يوضــح الشكل رقم (٤/١٦) كيف يمكن للمراجْع أن يقــوم بتنويع تلك المكونات الثلاثة لتحقيق نفس المستوى من التأكيد عند أداء مهمــة المــراجعة . حيث يتضح من ذلك الشكل أن المراجع (أ) يعتمد على الــتوقيت الذى يقوم على مجموعة من إختبارات المراجعة ذات عدد ملائم من آلبنود فى ظل وقت مناسب . وعلى النقيض من ذلك فإن المراجع (ب) يعتمد عــلى تدنيــه إجراءات التوقيت (على سبيل المثال أداء إجراءات معينة قبل نهايــة الســنة المالية) ويعتمد أكثر على طبيعة ونطاق إختبارات المراجعة ، وعــلى الرغم من أن المراجع (ب) قد خفض من إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجعة من خلال التوقيت إلا أن المراجع قد زاد من إمكانية الإعتماد

علـــى دليل إثبات المراجعة عن طريق تحسين طبيعة ونطاق إختبارات عملية المراجعة . فى المجمل فإن المراجع (ب) قد حقق نفس مستوى التأكد كما فعل المراجع (أ) .

شكل رقم (٤/١٦)

تعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات المراجعة

بهدف تحقيق مستوى التأكيد المرغوب فيه

٨/٤ إستخدام نموذج مخاطر المراجعة فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة

Using the Audit Risk Model to Determine the Nature, Timing and Extent of Audit Procedures

يتمثل نموذج مخاطر المراجعة فى المعادلة التالية :-

مخاطر المراجعة = المخاطر الحتمية × مخاطر الرقابة × مخاطر الإكتشاف

Detection Risk x Control Risk x Inherent Risk = Audit Risk

(DR) x (CR) x (IR) = (AR)

يستخدم المراجعون تلك تلك العلاقة التى يطلق عليها نموذج مخاطر المراجعة Audit Risk Model لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة بغرض إدارة مخاطر المراجعة والتحكم والرقابة فيها . ويستخدم بعض المراجعين فعليا تقييمات رقمية للمخاطر فى حين البعض الآخر يستخدم تقييم عام مثل تقييم مرتفع ومتوسط ومنخفض .[١]

تتمثل الخطوة الأولى كما هو موضح فى الشكل رقم (٤/١٧) فى تخطيط مخاطر المراجعة لكل تأكيد بالقوائم المالية ، يشار الى ذلك المقدار بمخاطر المراجعة المخططة Planned Audit Risk ، ويقوم المراجع بتخطيط مخاطر المراجعة لكل تأكيد بالقوائم المالية حتى يكون قادرا على التعبير عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة بمستوى منخفض ملائم لمخاطر المراجعة . وفى الخطوة الثانية يجب أن يقوم المراجع بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لكل تأكيد .

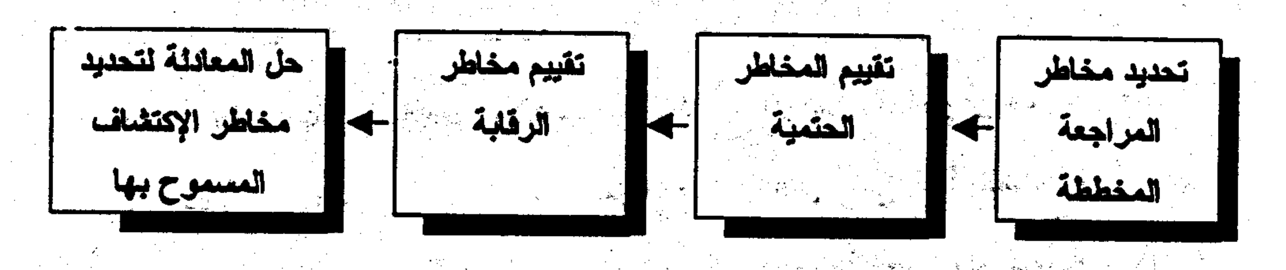
[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة المتقدمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

وحيث أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة بوجه عام لن تتغير جوهريا أثناء عملية المراجعة ، فإن المراجعين يقومون بحل المعادلة بإستخدام مخاطر مراجعة مخططة ، ومخاطر حتمية مقيمة ومخاطر رقابة مقيمة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها لكل تأكيد . ويطلق على ذلك المقدار من المخاطر الذى يمكن أن يسمح به المراجع لأحد التأكيدات بمخاطر الإكتشاف المسموح بها Allowable Detection Risk ، ان مقدار أدلة الإثبات الذى يجب على المراجع جمعه يختلف عكسيا مع مخاطر الإكتشاف المسموح بها ، وكلما إنخفضت مخاطر الإكتشاف المسموح بها كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوب جمعها .

شكل رقم (٤/١٧)

إستخدام نموذج مخاطر المراجعة

فى تحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها



وفيما بعد سوف يتم إدخال إجراءات المراجعة ومناقشة كيف يمكن للمراجعين تعديل إجراءات المراجعة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة عن طريق تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق تلك الإجراءات .

بوجه عام يخطط المراجعون مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية تأسيسا على حكمهم المهنى وإرشادات مكتب المراجعة القانونى حتى يتم حصر وتحديد مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض .

وكأحد الأساليب المفيدة أن يتم تخطيط مخاطر المراجعة عند كل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية بشكل يتساوى مع مخاطر المراجعة المخطط عند مستوى القوائم المالية .

وحتى يتم تخطيط مخاطر المراجعة المرتبط بكل تأكيد فى القوائم المالية ، يقوم المراجع بتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها بإستخدام أحد مدخلين على النحو التالى :- [١]

١- فى ظل المدخل الأول يقوم المراجع بتحديد مخاطر مراجعة مخططة رقمية لتقييم تقدير رقمى للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة . وبعد ذلك يقوم بإستخدام نموذج مخاطر المراجعة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها عن طريق حل المعادلة ، بعد ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتخطيط إختبارات مراجعة للحفاظ على مخاطر الإكتشاف عند أو أقل من المستوى المسموح به .

وللإيضاح يفترض أن أحد المراجعين يوافق على قبول نسبة ٥% نسبة مخاطر بأن وجود المبيعات سيتم تحريفه جوهريا بعد إتمام عملية مراجعة الشركة محل المراجعة . وتأسيسا على خبرته الماضية مع الشركة وفهمه للظروف الحالية وتقييمه لمخاطر الرقابة فقد قام بتقييم المخاطر الحتمية عند مستوى ٦٠% ومخاطر الرقابة عند مستوى ٤٠% . وبإستخدام معادلة مخاطر المراجعة يمكن تحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها على النحو التالى :-

---

[١] د . أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .

$$\text{مخاطر الإكتشاف المسموح بها} = \frac{\text{مخاطر المراجعة المخططة}}{\text{المخاطر الحتمية المقيمة} \times \text{مخاطر الرقابة المقيمة}}$$

$$\frac{\text{(AR) Planned Audit Risk}}{\text{Assessed Inherent Risk (IR)} \times \text{Assessed Control Risk (CR)}} = \text{Allowable Detection Risk (DR)}$$

$$DR = \frac{٠,٠٥}{٠,٤ \times ٠,٦}$$

= ٠,٢٠٨ أو ٢١% (تقريبا) .

وقد قام المراجع بتخطيط إجراءات المراجعة بالطريقة التي لا تجعل مخاطر الإكتشاف المسموح بها لا تزيد عن ٢١% ، بكلمات أخرى فإن المراجع يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية بدرجة تجعل مخاطر الفشل في إكتشاف أى تحريف جوهرى منخفضا ، وفى سبيل ذلك يمكن للمراجع أن يدير مخاطر الإكتشاف عن طريق إدارة طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجعة . [1]

---

[1] يمكن للقارئ الرجوع في المعاينة الإحصائية وكيف يمكن لمخاطر الإكتشاف أن تؤثر فى تحديد حجم العينة الى ما يلى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، نمذجة ومحاكاة خصائص المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفعالية أداء طرق التقدير الإحصائية عند معاينة عملية المراجعة ، مجلة الفكر المحاسبى – قسم المحاسبة بكلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

وكطريقة بديلة لإستخدام المعادلات الرقمية لمخاطر المراجعة المخططة ، والمخاطــر الحــتمية ومخاطــر الــرقابة ، يستخدم بعض المراجعين طريقة توزيعــات مرتفع ومتوسط ومنخفض ، وحيث أن معظم المراجعين متحفظين عــند إجراء تقييماتهم ، بعبارة أخرى فإن المراجعين يقومون بتقييم المخاطر الحــتمية خلال مدى يتراوح ما بين منخفض ومتوسط ويحددون المخاطر فى المستوى المتوسط . يوضح الشكل رقم (٤/١٨) أربعة مواقف مختلفة لشرح كيــف يمكــن لــلمراجع إســتخدام مستويات المخاطر المنخفضة والمرتفعة والمتوسطة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها .

يفــترض ذلك الشكل أنه حيث أن المراجع يقوم بتخفيض المخاطر الشاملة لــلمراجعة ، فإنــه يحتاج أن تكون مخاطر المراجعة المخططة لكافة التأكيدات منخفضــة . فــفى ظــل الموقف (أ) فإن المراجع قام بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطــر الــرقابة عند المستوى المرتفع ، لذلك فإن المراجع يجب أن يخطط مخاطر إكتشاف مسموح بها عند المستوى المنخفض والتى تستلزم منه أن يجمع مقــدار أكبر من أدلة الإثبات . أما فى ظل الموقف (ب) فإنه قام بتقييم تأكيدات القوائم المالية بحيث يكون لها مخاطر حتمية متوسطة وأن مخاطر الرقابة ترتبط بالــتأكيد عــند مستوى مخاطر متوسطة . ونتيجة لذلك فإن مخاطر الإكتشاف المسموح بها يجب أن تكون منخفضة . أما فى ظل الموقف (جـ) فإن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة قد تم تقييمها عند مستوى منخفض ، وكنتيجة لذلك فإن المــراجع خطط مخاطر إكتشاف مسموح بها عند مستوى مرتفع والتى تتطلب مــنه أن يقوم بجمع مقدار أقل من أدلة الإثبات ، وأخيرا ففى ظل الموقف (ء) تــم تقييــم المخاطــر الحتمية عند مستوى مرتفع وتم تقييم مخاطر الرقابة عند المســتوى المــنخفض ، ومــن ثم فإن المراجع يجب أن يقوم بتخطيط مخاطر

الإكتشــاف المســموح بهــا عــند مستوى متوسط والتى تتطلب منه أن يقوم بالحصول على مقدار متوسط من أدلة إثبات المراجعة .

شكل رقم (٤/١٨)

العلاقة بين مخاطر المراجعة المخططة ، والمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف المسموح بها

الموقف	مخاطر المراجعة المخططة	المخاطر الحتمية المقيمة	مخاطر الرقابة المقيمة	مخاطر الإكتشاف المسموح بها
أ	منخفضة	مرتفعة	مرتفعة	منخفضة
ب	منخفضة	متوسطة	متوسطة	منخفضة
جـ	منخفضة	منخفضة	منخفضة	مرتفعة
ء	منخفضة	مرتفعة	منخفضة	متوسطة

فــإذا ما قام المراجع بتخطيط مستوى يمكن قبوله لمخاطر المراجعة وقام بــتغيير تقييمــه للمخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، فإن مخاطر الإكتشاف المسموح بها يمكن أن تتغير أيضا .

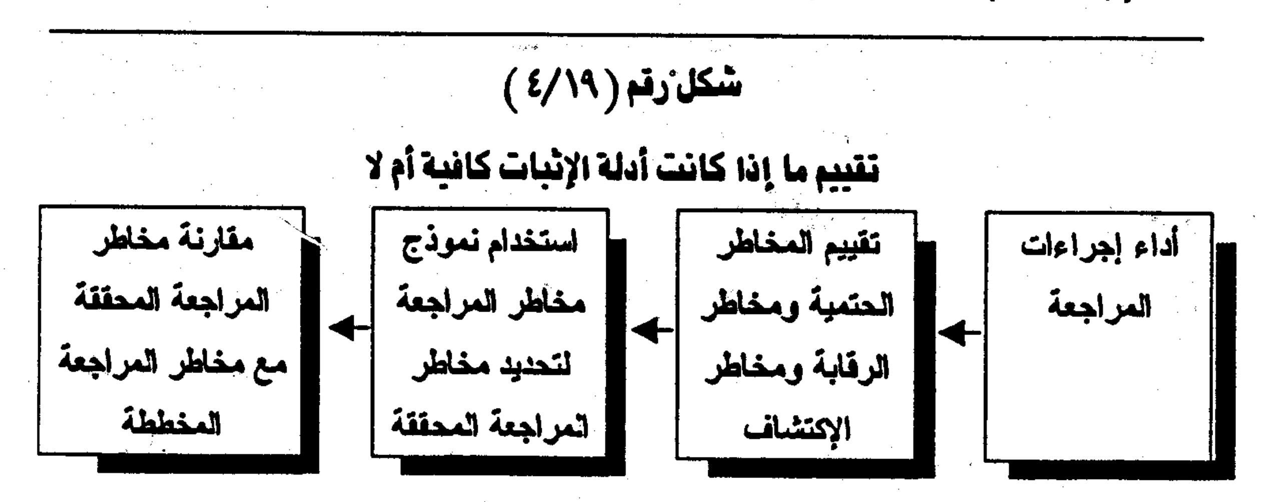
فعــلى ســبيل المثال يفترض أن المراجع قد خطط سابقا أن يقبل مستوى مــنخفض مــن مخاطــر المراجعة وقام بإجراء تقييم مبدئى للمخاطر الحتمية ومخاطــر الــرقابة فــإذا ما ترتب على نتيجة التقييم لمخاطر الرقابة أن يقوم المــراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى مرتفع فإنه يجب عندئذ أن يخفض مســتوى مخاطر الإكتشاف المسموح به . وبالنسبة لمستوى مخاطر المراجعة القائم فإن التغيرات فى مخاطر الإكتشاف المسموح بها سيكون له علاقة عكسية للتغيرات فى المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة .

وعــندما يقـوم المـراجع بتخطيط مستوى منخفض لمخاطر الإكتشاف المسموح بها ، فإنه يجب أن يقوم بجمع أدلة إثبات إضافية . على سبيل المثال إذا ما خطط المراجع مستوى منخفض للمخاطر ، فإنه قد يقوم بأداء إجراءات محـددة عـلى عينات أكبر للعمليات المالية أو أداء إجراءات مراجعة إضافية على العينة .

وبعـد مـا يقـوم المراجع بجمع أدلة إثبات بخصوص تأكيد من تأكيدات القوائـم المالية كما هو موضح بالشكل رقم (٤/١٩) فإنه يمكنه أن يستخدم نموذج مخاطر المراجعة لتقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات التى تم جمعها تعتبر كافيـة أم لا . ويمكـن لـلمراجع أن يقوم بتقييم المخاطر الحتمية ، ومخاطر الـرقابة ومخاطر الإكتشاف تأسيسا على إجراءات المراجعة التى قام بأدائها . وبعد ذلك يمكن للمراجع أن يستخدم نموذج مخاطر المراجعة لحساب مخاطر المراجعة المحققة . وبعد ذلك يقوم المراجع بمقارنة مخاطر المراجعة المحققة مع مخاطر المراجعة المخططة ، وعندما تكون مخاطر المراجعة المحققة أكبر أو مساوية لمخاطر المراجعة المخططة ، عندئذ يجب أن يقوم المراجع بتجميع أدلة إثبات كافية لذلك التأكيد .

شكل رقم (٤/١٩)

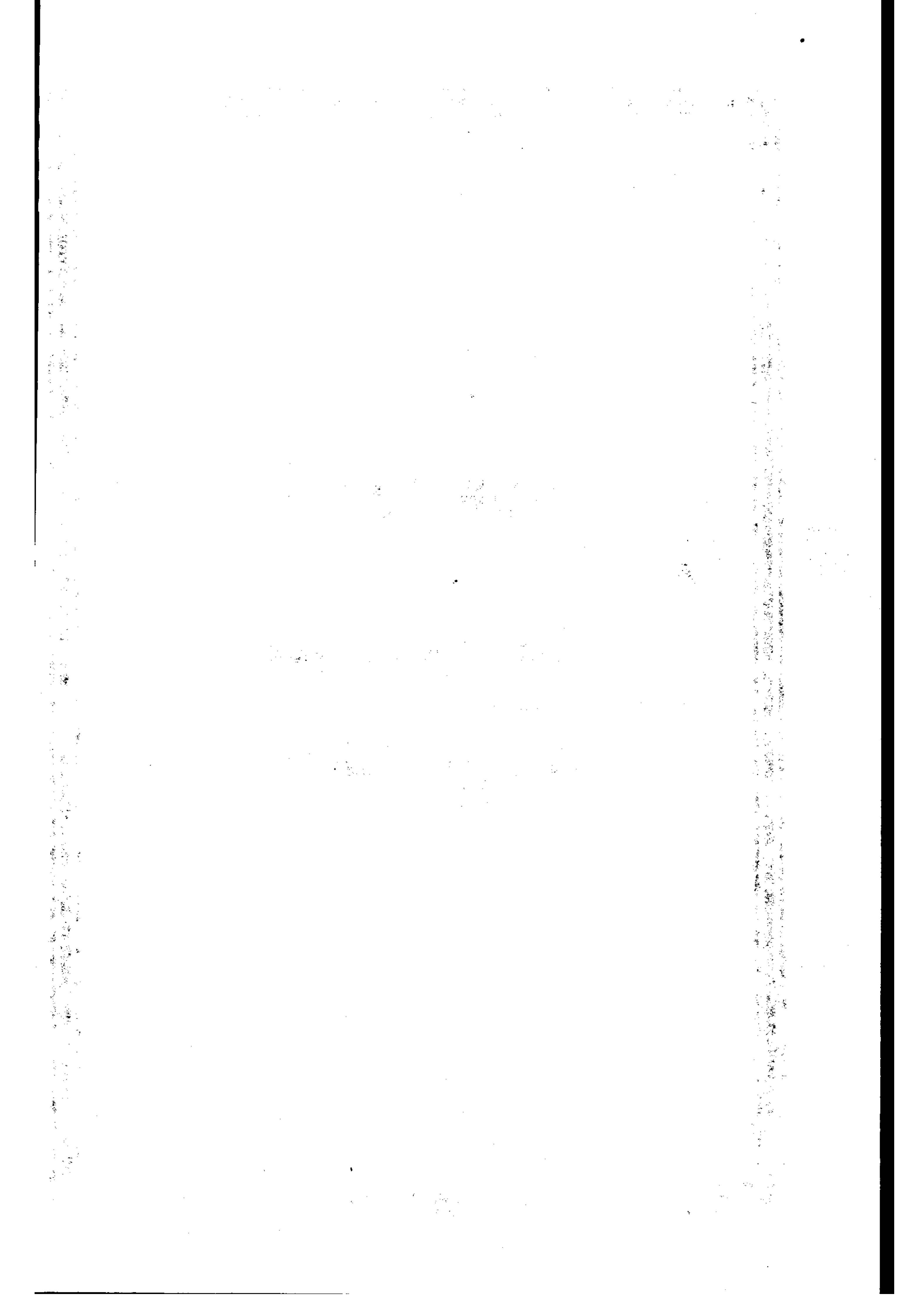
تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية أم لا



الفصل الخامس

جمع وتقييم وتوثيق

ادلة اثبات المراجعة



الفصل الخامس

جمع وتقييم وتوثيق أدلة إثبات المراجعة

Gathering , Evaluating and Documenting Audit Evidence

مقدمه :

تم التأكيد في الفصول السابقة على أن الهدف الشامل لعملية المراجعة يتمثل في التعبير عن رأى المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن الموقف المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (معايير المحاسبة) ، ولأغراض التعبير عن ذلك الرأى يجب أن يقوم المراجع بتخفيض مستوى المخاطر المرتبطة بأن تلك القوائم تحتوى على تحريف جوهرى لأقل درجة يمكن قبولها .

يرتبط المراجع الذى يقوم بأداء تلك المهمة بالتقرير عما إذا كانت البيانات الممثلة للنشاط الإقتصادى (والتي يعبر عنها بمعلومات محاسبية) تتطابق مع المعايير المقررة (مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها) .

وقد تم الإشارة في الفصل السابق بأن المراجع يقوم أولا بتحديد التأكيدات المرتبطة بكل مكون جوهرى (ذو أهمية نسبية) في القوائم المالية ودراسة مخاطر التحريف الجوهرى (ذو الأهمية النسبية) المرتبطة بكل تأكيد . بعد ذلك يقوم المراجع بتحديد أهداف المراجعة المرتبطة بتلك التأكيدات ، ومتى تم تحديد تلك الأهداف يقوم المراجع بتصميم إجراءات مراجعة محددة سوف تنتج أدلة إثبات كافية وصالحة تتيح للمراجع تكوين رأيه عن القوائم المالية ، تلك

الإجراءات تعتبر خطوات أو أنشطة مصممة لجمع أنواع محددة من أدلة إثبات المراجعة . وتعتبر تلك العملية المرتبطة بجمع وتقييم أدلة الإثبات لإختبار صحة تـأكيدات القوائـم المالية بهدف توفير الأساس المعقول لإبداء الرأى في القوائم المالية هى جوهر Essence عملية المراجعة ، وبعد تحديد تلك الإجراءات يتعين أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة ونتائجها .

يهـتم هـذا الفصل بشكل رئيسى بدراسة كيفية تصميم إجراءات المراجعة الـتى تهـدف الى جمـع أدلة إثبات المراجعة وكيفية تقييمها وكيفية توثيقها في مـلفات تعـرف بـأوراق العمـل . ولتحقيق ذلك الهدف يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التالية :-

٥/١ تحديد إجراءات جمع أدلة إثبات المراجعة .

٥/٢ طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات .

٥/٣ قرارات جمع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها بإختبارات المراجعة .

٥/٤ دراسـة العلاقـة بيـن تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة الإثبات وأساليب وإجراءات المراجعة .

٥/٥ توثيق أدلة إثبات المراجعة في أوراق العمل .

١/٥ تحديد إجراءات جمع أدلة إثبات المراجعة

Describing the Evidence-Gathering Process

تمثل إجراءات المراجعة الطرق أو التصرفات التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات بهدف تحديد صحة تأكيدات القوائم المالية . حيث يستلزم المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى لمعايير المراجعة المتعارف عليها ضرورة الحصول على أدلة إثبات مراجعة صالحة وكافية عن طريق أربعة إجراءات أساسية هى : الفحص Inspection والملاحظة Observation ، الإستفسارات Inquiries بالإضافة الى المصادقات Confirmation بهدف تقديم أساس معقول لإبداء الرأى بخصوص القوائم المالية محل الفحص ، وفيما يلى الإجراءات المختلفة التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات :-

١/١/٥ الفحص Inspection

يعرف الفحص Inspection بأنه عبارة عن فحص المعدات والآلات وغيرها من الأصول الخاصة بالعميل بالإضافة الى فحص المستندات المرتبطة بها ، وعادة ما يطبق المراجعون أربعة أساليب مختلفة للتفتيش هى الفحص المادى للأصول ، وفحص المستندات والسجلات ، وإختبارات الدقة الحسابية بالإضافة الى الإجراءات التحليلية .

١- الفحص المادى للأصول Physical Examination of Assets

يعبر الفحص المادى Physical Examination عن فحص الأصول الملموسة ، حيث يقوم المراجع بالفحص المادى للأصول الثابتة بهدف التحقق

مباشرة من وجودها ، وحالتها المادية وكميتها وملائمة وصفها . ويعتبر العد أو الحصر Counting هو أحد أنواع الفحص المادى بإعتباره يحدد الكمية المادية ، فعلى سبيل المثال يقوم المراجعون بعد النقدية النثرية لتحديد مقدار النقدية في الخزينة في تاريخ معين بغرض الحصول على دليل إثبات بشأن وجود تلك النقدية . أيضا يتضمن الفحص المادى معاينة Witness وجود آلة جديدة وحصر Counting الإستثمارات في الأوراق المالية .

٢- فحص المستندات والسجلات
Examination of Documents and Records

يقوم المراجعون بفحص المستندات والسجلات المعدة عن طريق عميل المراجعة أو عن طريق طرف ثالث وتتضمن المستندات الداخلية Internal Documents التى يتم إعدادها بمعرفة العميل فواتير البيع للمنتجات المباعة ، تقارير الإستلام عن البضائع المستلمة وإيصالات وحوافظ إيداع البنك . وكنوع أخر من المستندات الداخلية التى يقوم المراجع بفحصها بصفة عامة المطابقات ومذكرات التسوية Reconciliations التى يعدها العميل مثل مذكرة تسوية البنك Bank Reconciliation ، بينما تتضمن المستندات الخارجية External Documents التى يعدها الغير من الطرف الثالث أوامر شراء العملاء للحصول على البضائع من عميل المراجعة وفواتير مبيعات الموردين للمنتجات المشتراة عن طريق العميل .

يوفر النظام المحاسبى للعميل مسار العمليات المالية Trail of Transactions الذى يمكن أن يتبعه المراجع عند جمع أدلة الإثبات من المستندات والسجلات ، وعندما يقوم المراجع بذلك يقال عليه أنه يتتبع مسار عملية المراجعة Audit

Trail وقـد يقـوم المـراجع بابتداء عملية التتبع أما من القوائم المالية والإرتداد لـلدفاتر والسجلات حتى المستندات المؤيدة ، أو أما من المستندات وخلال الدفاتر والإسـتمرار الى القوائـم المالية . ويعتبر الفحص المستندى Vouching والتتبع Tracing مـن إجـراءات المراجعة التى يتم أداؤها بشكل شائع لأغراض فحص المستندات والسجلات .

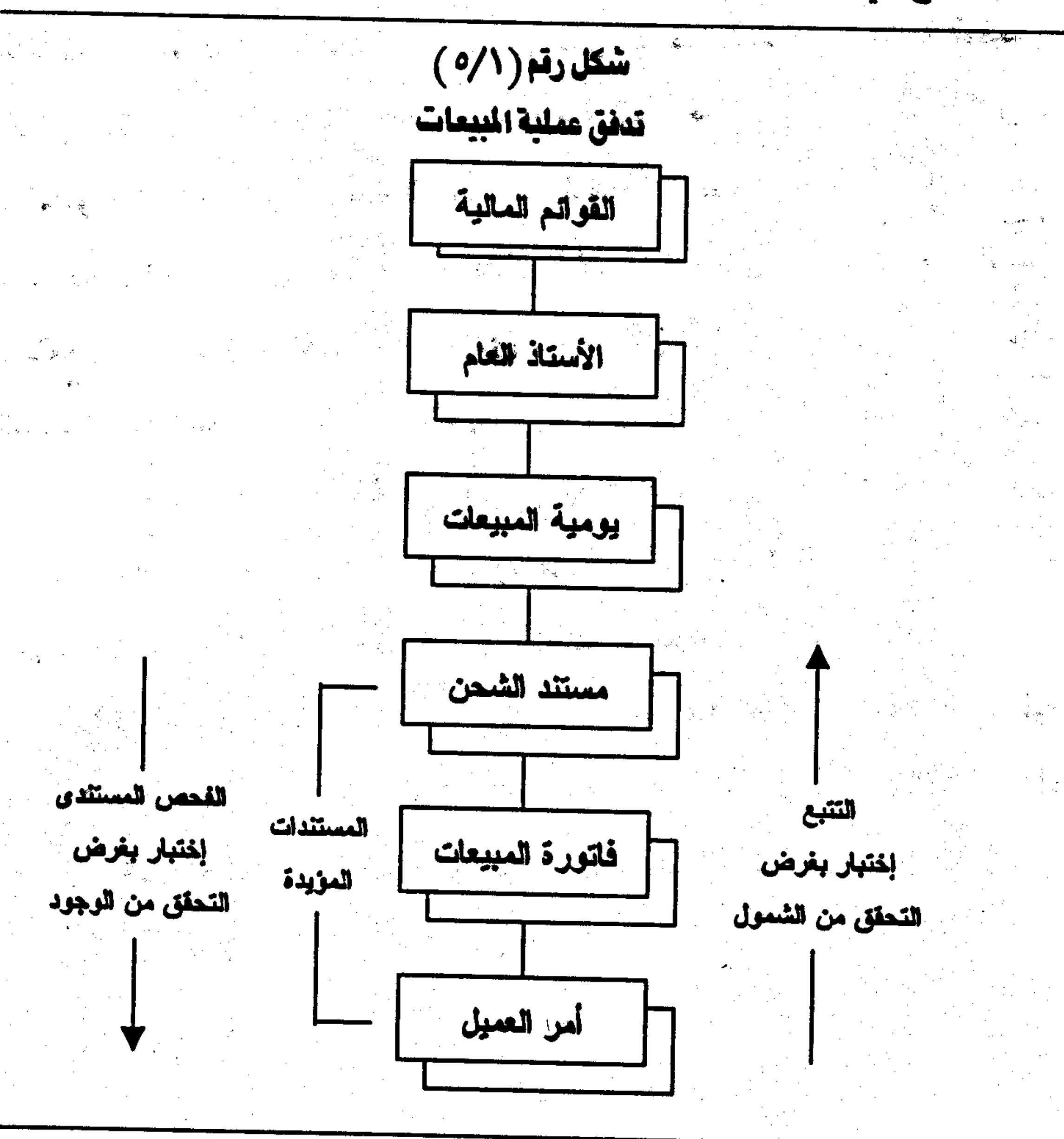
ويتمـثل الفحـص المستندى Vouching في فحص المستندات التى تخدم كأسـاس لتسجيل العمليات المالية ، ويبدأ الفحص المستندي عادة بالعملية المالية المسجلة ثم مطابقتها بالمستندات . وكمثال علي الفحص المستندى عملية الفحص الـتى تـتم عـلى الشيكات الملغاة وفاتورة البائع وتقرير الإستلام وأمر الشراء لـلمدفوعات النقدية في يومية المدفوعات النقدية . ويحصل المراجع الذى يقوم بـالفحص المسـتندى للعملية على دليل إثبات يؤكد على حدوث العملية المالية بـالفعل . وعند أداء الفحص المستندي يجب على المراجع أن يكون حذر تجاه المسـتندات المفقودة . فإذا لم يستطيع العميل أن يجد مستندات الشحن التى تؤيد وتدعـم عملية البيع المسجلة في دفتر يومية المبيعات فإن تلك العملية قد تكون مصـطنعة أو وهميـة . ويجب أن يدرس المراجع أيضا ما إذا كانت البيانات الموجودة على المستندات تشير الى أن العملية قد تم تبويبها بشكل صحيح .

أما التتبع Tracing فهو عبارة عن تحديد ما إذا كانت المستندات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح في السجلات المحاسبية . فعلى سبيل المثال يتم أداء عمـلية المـراجعة عـن طـريق إختيار مستندات الشحن وتتبعها حتى فاتورة المـبيعات الملائمة حتى القيد الملائم في يومية المبيعات وأخيرا حتى حسابات الأسـتاذ الفرعية لحسابات المدينين . ويحصل المراجع عن طريق التتبع على دليـل إثبات بأن تسجيل العملية المالية قد كان كاملا وشاملا . وعند أداء عملية

تتبع للعمليات المالية يجب على المراجع أن يكون حذر تجاه العمليات التى لم يتم تسجيلها في الدفاتر ، على سبيل المثال إذا ما وجد المراجع أمر عميل أو فاتورة مـبيعات أو مستند شحن ولم يجد العملية المالية مسجلة بيومية المبيعات من ثم يعتبر تسجيل تلك العملية غير كاملا .

يوضح الشكل رقم (٥/١) التدفقات المتعارضة للفحص المستندى والتتبع ، بوجـه عام يساعد الفحص المستندى على تحديد تأكيدات الوجود بينما تساعد عملية التتبع في تحديد تأكيدات الشمول .

شكل رقم (٥/١)
تدفق عملية المبيعات

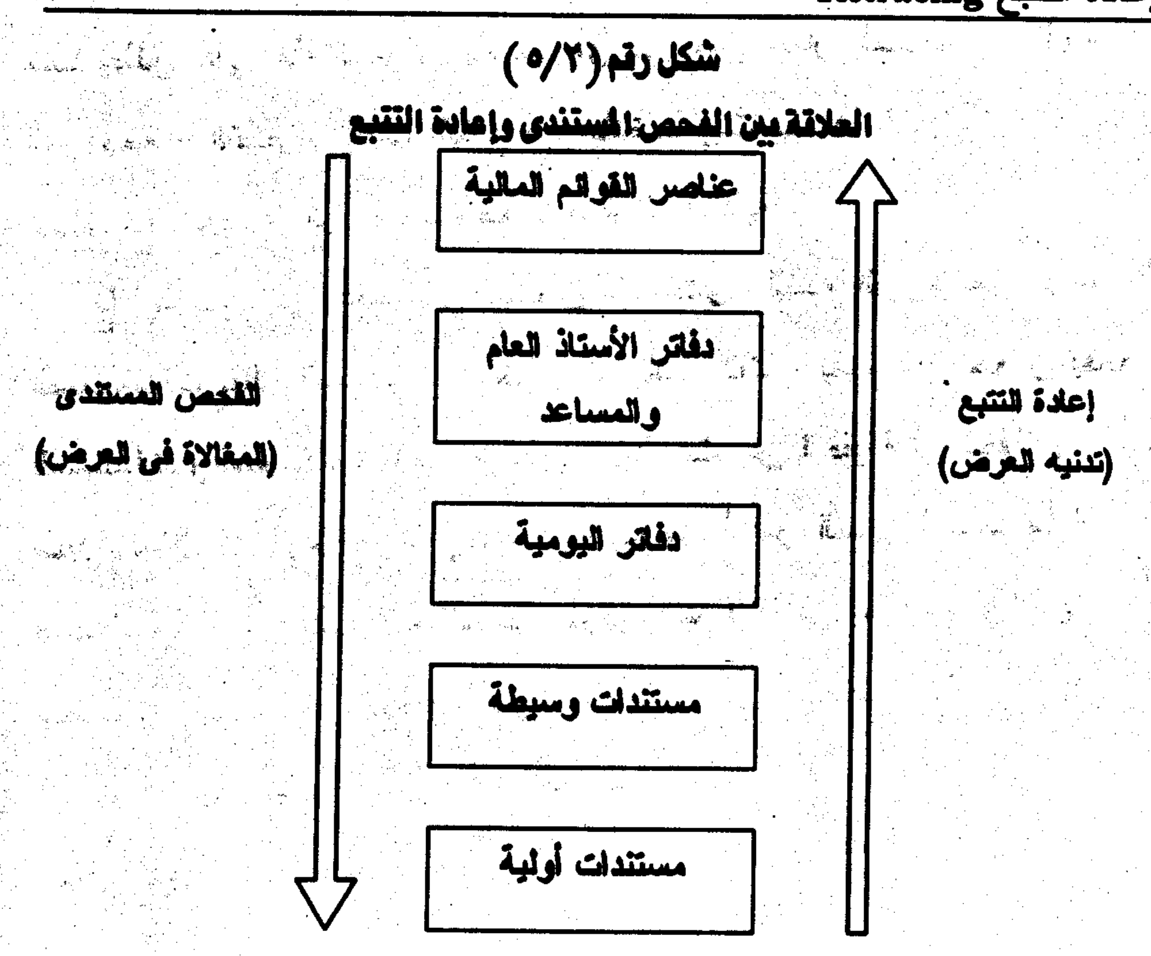


يقوم المراجعون أيضا بفحص المستندات من أجل الحصول على دليل إثبات بشأن التأكيدات الأخرى ، على سبيل المثال يفحص المراجعون فواتير البائعين عند قيامهم بإختبار تأكيد التقييم المرتبط بالمخزون ، أيضا قد يفحص المراجعون فواتير البائع لتحديد ما إذا كان العميل قد حصل على الحقوق الملائمة لملكية البضاعة ، وعن طريق فحص فواتير البائع أيضا يمكن لهم تحديد ما إذا كانت الإلتزامات قد تم عرضها بشكل صحيح وتم الإفصاح عنها بشكل كافي أم لا . على سبيل المثال قد يفحص المراجعون تلك الفواتير لتحديد أن حسابات الدائنين الخاصة بالأطراف ذوى العلاقة قد تم الإفصاح عنها بشكل ملائم .

يوضح الشكل رقم (٥/٢) العلاقة بين الفحص المستندى **Vouching** وإعادة التتبع **Retracing** :-

شكل رقم (٥/٢)

العلاقة بين الفحص المستندى وإعادة التتبع



فعند مراجعة أرصدة القوائم المالية فإن المراجع قد يسلك مسارا عكسيا أو خلفيا للنظام المحاسبى ، أى يبدأ بالقوائم المالية فالدفاتر المحاسبية ثم أخيرا المستندات الأصلية أو المعلومات الموثوق فيها ، ومن ثم فسوف يشار الى هذا بعملية الفحص المستندى ، كما سوف يتم الإشارة الى هذه السلسلة من الخطوات (دفاتر الأستاذ ، دفاتر اليوميات ، المستندات) بمسار المراجعة Audit Trail ، ويستخدم الفحص المستندى غالبا كأسلوب عندما يكون هناك حاجة لإكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

وقد يحدد المراجع المستندات الموثوق فيها أو التى يمكن الإعتماد عليها ثم السعى الى التحقق من أنها قد قيدت بالسجلات ، ومن ثم التحقق من أن أثرها قد ظهر إما بالقوائم المالية نفسها أو في الملاحظات والمرفقات ، وعادة ما يطلق على هذا السلوك الأمامي أى في نفس مسار المحاسبة خلال مسار المراجعة – التتبع أو إعادة التتبع – وعادة ما يستخدم هذا الإتجاه في المراجعة لإكتشاف تدنيه عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

بالإضافة الى عمليتى الفحص المستندى والتتبع التى فيهما يتم مطابقة المستندات بتلك المستندات الأخرى أو بالسجلات ، يقوم المراجعون بفحص المستندات والسجلات والإطلاع عليهما والبحث عن الحقيقة أو الحقائق . فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص عينة من أوامر الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم التأشير على المستند عن طريق قسم الإئتمان بما يفيد موافقتها . وقد يتطلب إجراء المراجعة ضرورة الإطلاع على سجلات محاضر إجتماعات الشركة (مجلس الإدارة أو الجمعية العامة) عن السنة أو الإطلاع على إتفاقيات وعقود الإستئجار لعميل المراجعة .

٣- إختبارات الدقة الحسابية Mathematical Accuracy Tests

وتتمـــثل تـــلك الإختبارات في إجراءات الضبط والتدقيق التى تؤدى عن طـــريق الآخـــرين ،عـــلى سبيل المثال التحقق من العمليات الحسابية وفحص الـــبيانات ، وأحيانـــا ما يتم الإشارة الى إختبارات الدقة المحاسبية بإجراءات إعادة الأداء **Reporformance Procedures** على سبيل المثال إعادة تدقيق أو حساب الإجماليات فى قائمة حسابات الدائنين .

يقـــوم المراجعون بأداء عدة إختبارات للدقة الحسابية ، حيث قد يتم التحقق مـــن الدقة الحسابية لكافة حسابات الدائنين الموجودة في دفاتر الأستاذ المساعدة، ومقارنـــتها بتـــلك المحـــددة فـــي كشـــوف حسابات الدائنين في القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة . وقد يتم مقارنة القيم الموجودة في فاتورة المبيعات مع تلك القيم المسجلة في يومية المبيعات . وكأحد الأمثلة الأخرى مطابقة عملية الجمع **Footing** الـــتى تتضمن إعادة تدقيق عمليات جمع عمود من الأرقام ومثل ذلك الموجود بدفتر يومية المتحصلات النقدية وذلك التحقق من الدقة الحسابية للدفتر، كذلك قد يقوم المراجع بإعادة تدقيق الإجماليات لمجموعة من الأعمدة التى يجب أن تتوازن ويطلق علي تلك العملية بالمطابقة العكسية **Cross Footing** ، وكأحد الطـــرق الأخـــرى لإختـــبار الدقة الحسابية التى يؤديها المراجع على مستندات العميل هى تدقيق عمليات الضرب **Checking Extensions** . على سبيل المثال العمليات الحسابية للسعر فى الكمية على ضوء عينة من الفواتير .

٤- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعبر أداء الإجراءات التحليلية عن مقارنة العلاقات الموجودة بين البيانات لأغراض تحديد معقولية القيم المسجلة . وتلك البيانات يمكن أن تكون مالية أو غير مالية ، بيانات تتعلق بالعميل أو مرتبطة بصناعته . وقد تكون بيانات العميل مشتقة من السنوات السابقة أو من الموازنات أو من السنة الحالية . يوضح الشكل رقم (٥/٣) أمثلة على الإجراءات التحليلية التى تتضمن عمليات المقارنة .

شكل رقم (٥/٣)

الإجراءات التحليلية التى تتضمن المقارنات

الإجراء التحليلى	أمثلة
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المرتبطة بالسنوات السابقة .	- مقارنة مرتبات العاملين لتلك السنة مع مرتباتهم في السنة السابقة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع البيانات المتوقعة .	- مقارنة تكلفة المبيعات الفعلية مع تكلفة المبيعات المقررة بالموازنة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع العلاقات المعروفة أو القابلة للتنبؤ بها .	- مقارنة مصروف العمولة لموظفى البيع مع المبيعات المسجلة مضروبة في معدل العمولة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات الصناعة .	- مقارنة نسبة مجمل ربح العميل مع متوسطات الصناعة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات غير المالية الحالية .	- مقارنة عدد ساعات العمل مع مصروف العمالة .

تقوم الإجراءات التحليلية على فلسفة مؤداها أن العلاقات الواضحة Plausible Data الموجودة بين البيانات يمكن توقع أن تستمر ما لم تحدث ظروف تؤدى الى تغيرات فيها ، وتتضمن تلك الظروف وجود عمليات مالية غير عادية أو أحداث غير عادية أو تغيرات محاسبية هامة أو تغيرات في الأعمال أو وجود أخطاء أو مخالفات بالإضافة الى وجود أحداث عشوائية تصادفية . وعلى سبيل المثال عندما تتغير الظروف الإقتصادية فإن مبيعات الشركة قد تختلف عن تلك المناظرة في الفترة السابقة . وعندما تشير الإجراءات التحليلية الى وجود تقلبات جوهرية هامة في البيانات يتعين على المراجع التحرى عن أسباب تلك التقلبات ودراستها وفحصها .

ويعتبر كل من الفحص الإنتقادى Scanning والفحص الحسابى Computing نوعين شائعين للإجراءات التحليلية :-

أ- الفحص الإنتقادى Scanning

ويعنى فحص المستند أو السجل بغرض تحديد البنود غير العادية ، ويعتبر ذلك الفحص شائعا بشكل خاص في إكتشاف البنود غير القابلة للملاحظة بسبب حجمها أو عمرها ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بالفحص الإنتقادى لمجموعة من حسابات المدينين لأغراض البحث عن الأرصدة كبيرة العمر أو الضخمة في القيمة .

وقد يطلق على ذلك الفحص الإنتقادى أحيانا التمحيص Scrutinizing ، فعلى سبيل المثال قد يتطلب برنامج المراجعة من المراجع ضرورة فحص وتمحيص الأرصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وتتبع هذه الأرصدة حتى المستندات الأصلية ، ومثل ذلك الفحص

الإنــتقادى على الرغم من أنه يمثل دليل إثبات مباشر في حد ذاته – غالبا ما يــلفت نظــر المراجع وإهتمامه الى تلك الأمور غير العادية ، والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى كالإستفسار والفحص المستندى .

ب- الفحص الحسابى Computing

يقــوم المراجع بالفحص الحسابى بالتدقيق في العملية الحسابية على سبيل المــثال عــندما يقــوم بحساب تقديرى لمصروف العمولة عن طريق ضرب المبيعات المسجلة الموجودة في دفتر الأستاذ العام في معدلات العمولات . بعد ذلــك يقوم المراجع بمقارنة ذلك التقدير مع مصروف العمولة كما هو مسجل فى دفتر الأستاذ العام .

تســتخدم إجــراءات إعادة العملية الحسابية لتوفير دليل إثبات يهدف الى التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية ، وذلك الدليل يطــلق عليه أحيانا دليل حسابى حيث يوفر قرينة على تحقق أهداف المراجعة المرتــبطة بالــتقييم وصحة وشرعية العمليات المالية . ويتم القيام بالمراجعة الحســابية عــند إختــبار تفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالإهلاك والديون المعدومة والمستحقات والمقدمات ، فعند إستخدام المراجع ورقة العمل المعدة عن طريق العميل فإن أول إجراء يجب أدائه بواسطة المراجع هو إعادة الجمع للــتحقق من أن الإجماليات تتفق مع التفاصيل الواردة بها ، وغالبا ما يقترن ذلــك الإجراء – توفيق العملية الحسابية – بأساليب جمع أدلة الإثبات الأخرى لفحص المستندات والمصادقات .

وقد يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية للأسباب التالية :-

١- المساعدة في تخطيط مهمة المراجعة .

٢- جمع أدلة إثبات أثناء أداء مهمة المراجعة .

٣- المساعدة في الفحص العام قبل أن يتم إصدار الرأى في عملية المراجعة .

ويستلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٦) القسم (٣٢٩) أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وعند تقييم نتائج عملية المراجعة والتوصل الى استنتاج بشأنها .

يجب أن يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة بصفة رئيسية لتحديد المجالات التى تتطلب جذب إنتباههم ولتعزيز فهمهم بأنشطة وأعمال العميل بالإضافة للأحداث التى حدثت منذ عملية المراجعة الأخيرة . على سبيل المثال فإن مجرد حدوث زيادة في نسبة مجمل ربح العميل (بدون وجود مبرر كافى) يشير الى مجال معين يتطلب تركيز إضافى من المراجع ، وتلعب الإجراءات التحليلية دورا هاما عند جمع أدلة الإثبات حيث تساعد في تحقيق صحة التأكيدات بالقوائم المالية ، ويتم أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص العام لنتائج عملية المراجعة بعد إتمام كافة إجراءات المراجعة وذلك للتأكد من أن المراجع لم يهمل أى أمر هام مؤثر .

توفر الإجراءات التحليلية دليل إثبات بشأن معقولية تأكيدات القوائم المالية سواء لرصيد حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات . وتعتمد في ذلك على إستخدام نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، حيث أن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بدفاتر العميل ، لهذا فان الخطأ في حساب ما سوف يسبب دائما خطأ في حساب آخر ، فعلى سبيل المثال فان المغالاة في قيمة المخزون أخر الفترة سوف يؤدى حتما الى تدنيه تكلفة

البضاعة المباعة ، وبالتالى يؤدى الى المغالاة في صافى الدخل – وبالطبع فإن هناك عناصر أخرى عديدة يمكن أن توضح مثل هذه العلاقات المنطقية ، ولذلك فإن المراجع بإستطاعته أن يدرك خلال الإجراءات التحليلية مثل هذه العلاقات ، كما أنه يجب أن يكون يقظا عند إكتشاف تلك الأرصدة غير العادية، ومن بين تلك العلاقات المتداخلة بين البيانات المسجلة والمبيعات وحسابات المدينين ، والنقدية وحساباتها المدينة ، أوراق القبض وإيرادات الفواتير ، حسابات المدينين والديون المعدومة ، الإستثمارات وإيرادات الإستثمارات ، المخزون وتكلفة المبيعات ، الأصول الثابتة ومصروف الإستهلاك ، حسابات الدائنين والمخزون والمشتريات ، الفائدة المستحقة ومصروف الفائدة ، صافى الدخل ومصروف ضرائب الدخل وضرائب الدخل المستحقة ، مصروف التأمين والأصول الثابتة ، مصروفات الأتعاب القضائية والإلتزامات المحتملة وأوراق الدفع ومصروف الفائدة .

إستخدام الإجراءات التحليلية في نموذج مخاطر المراجعة

أوضح الفصل السابق نموذج مخاطر المراجعة وكيف يمكن للمراجعين إستخدام مكوناته في إدارة المخاطر لأغراض تحديد نطاق إختبارات التحقق الأساسية ، وفى هذا الجزء يتم دراسة كيف يتم إدخال الإجراءات التحليلية في ذلك النموذج .

بصفة عامة لنموذج الإكتشاف Detection Risk (DR) مكونين رئيسيين هما:-

- مخاطر الإجراءات التحليلية Risk of Analytical Procedures (AP) .
- مخاطر إختبارات التحقق الأخرى (وقد يطلق عليها بإختبارات التفاصيل) Risk of Details Tests .

وحيــث أن مخاطــر هذيــن المكونين قد يفشلان في إكتشاف التحريفات الجوهرية التى تحدث ولم يتم إكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية ، كما أن مخاطــر إختــبارات التفاصــيل سوف تفشل في إكتشاف تلك التحريفات الجوهرية التى تحدث ولم يتم إكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية . في ضــوء ذلــك يتم تحديد مخاطر إختبارات التفاصيل المسموح بها على النحو التالى :-

$$\text{المخاطر المسموح بها لإختبار التفاصيل } TD = \frac{\text{مخاطر عملية المراجعة } (AR)}{\text{المخاطر الحتمية } (AR) \times \text{مخاطر الرقابة } (CR) \times \text{مخاطر الإجراءات التحليلية } (AP)}$$

وبإفتراض أن المراجع يخطط في قبول نسبة ٥% كمخاطر للمراجعة ، وقد قام بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة على التوالى بنحو ٢٠% (أو ٠,٢٠) ٦٠% ، وقــدر أن مخاطر الإجراءات التحليلية بنحو ٧٥% ، من ثم يمكن تحديد المخاطر المسموح بها لإختبارات التفاصيل على النحو التالى :-

$$TD = \frac{٠,٠٥}{٠,٢٠ \times ٠,٦٠ \times ٠,٧٥} = ٠,٥٦$$

فــإذا ما كانت مخاطر المراجعة التى قبلها المراجع ٥% ، فإنه يجب أن يحافظ عــلى المخاطــر المســموح بهــا لإختبارات التفاصيل لتكون ٥٦% (مخاطر أن إختبارات التحقق الأخرى للمراجع تفشل في إكتشاف وجود تحريف جوهرى)[١] .

---

[١] عند تحديد حجم العينة إحصائيا يجب على المراجعين تحديد مخاطر الفشل في إكتشاف التحريفات، لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

– د . أمين السيد احمد لطفى ، دراسات متقدمة في المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠

٥/١/٢ الملاحظة Observation

تعـرف الملاحظـة بأنهـا عـبارة عن المراقبة Watching والمشاهدة Witnessing للأنشـطة أو الأحداث أو أدلة إثبات التى تشير الى الإجراءات الـتى يتعين إتباعها . فعلى سبيل المثال قد يراقب المراجع أحد العاملين عند أدائـه لمهمـته لأغـراض تحديـد مدى إتباعه لسياسات الشركة . كذلك فإن ملاحظة موظفى العميل عند جرد المخزون يخبر المراجع بالإجراءات التى تم إتـباعها لحصـر ذلك المخزون . وتعتبر الجولات والزيارات Touring في المصنع مظهر آخر من الملاحظة التى تمكن المراجع من تحديد مدى الإلتزام بإجـراءات عميل المراجعة ، وحالة المخزون ، وصيانة المعدات والأجهزة . أيضـا قـد يلاحظ المراجع الأفراد عند أدائهم للمهام المخصصة لهم من أجل تحديد مدى وجود الفصل في الواجبات والمسئوليات بين العاملين .

تختـلف الملاحظـة عن الفحص المادى ، حيث يتضمن الفحص المادى اشـراف المـراجع على جرد الأصول أو فحصها (على سبيل المثال النقدية والمخـزون والآلات والمعدات) ، بينما تركز الملاحظة على أنشطة العميل بغرض فهم من الذين يقوم بأدائها وكيف ومتى يمكن أدائها .

وتعـد الملاحظـة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات ، حيث أن معظـم العناصر الملموسة يمكن ملاحظتها ، ويستخدم المراجع ذلك الإجراء غالـبا في تحقيق وإستيفاء أهداف المراجعة المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية (الرقابة الداخلية) والوجود ، وذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل ، حيث على سبيل المثال تتطلب إختبارات التحقق من الإلـتزام بالسياسات المتعلقة بصحة وشرعية العمليات من المراجع ضرورة

ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا ، أما بالنسبة للإخـتيارات الأساسية فإن المراجع يجب أن يلاحظ العديد من أصول العميل الملموسـة للتحقق من وجودها ، ومقابلة أو مقارنة هذا بما هو مسجل بدفاتر العميل . كما أن المراجع يلاحظ عملية جرد العميل الفعلى للمخزون ثم يقارن بعضـا مـن هذا الجرد أو الحصر مع كشوف الجرد التفصيلية للعميل ، كما يمكن للمراجع التحقق من وجود الأراضى والمبانى والآلات وتأييده من خلال الملاحظة .

الإستفسار Inquiry

وتعـبر عن طلب المراجع المعلومات من موظفى العميل ، بعبارة أخرى هى عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة الى العاملين حول جانب من جوانب نشـاط العميل ، والإستفسارات تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة بدءا من التخطيط التمهيدى للعملية الى الإختبارات النهائية لأرصدة الحسـابات . وقد يكون الطلب والرد عليه إما مكتوبا أو شفويا ، فإذا ما كان شفويا يجب على المراجع أن يكتب مذكرة تلخص المناقشة ويجب أن يضمنها أوراق عمل المراجعة .

تستلزم معايير المراجعة أن يحصل المراجع على إقرارات مكتوبة Written Representations من إدارة الشركة بخصوص حسابات معينة أو مواقف عامة ، وكمـثال على ذلك حصول المراجع على إقرارات من الإدارة على حساب محدد بـأن المخـزون قد تم تقييمة عند صافى القيمة القابلة للتحقق ، كذلك تقدم الإدارة إقـرارا عاما للمراجع يفيد أنها ستتيح له كافة دفاترها وسجلاتها المالية وستقدم له اية بيانات أو ايضاحات أخرى يطلبها ويراها ملائمة لعملية المراجعة .

وقد أكدت معايير المراجعة على صحة وشرعية أدلة الإثبات الشفهية ، إلا أنها حذرت المراجع من أن يعتبر تلك الأدلة بديلا للأساليب الأخرى التى توفر أدلـة إثـبات مباشرة وأكثر جدارة ، كما تم التأكيد على ضرورة تضمين تلك الإجابـات الشـفهية بخطـاب إقرار الإدارة . ويفيد هذا الإقرار في تخفيض إحـتمال سوء الفهم بخصوص هذه المزاعم أو الإجابات ، كما يؤكد من ناحية أخـرى على مسئولية الإدارة الأساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية ، ويتضـمن هـذا الإقرار كافة مزاعم العميل المتعلقة بالقوائم المالية التى منها مسـئولية الإدارة عـن عدالة عرض القوائم المالية ، وتوفير كافة السجلات المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع ، وأن القوائم المالية على حد عـلم الإدارة لا تتضمن أية أخطاء أو مخالفات جوهرية ، وأن الشركة تلتزم بالترتيبات التعاقدية المتعلقة بمهمة المراجعة ، والإفصاح عن كافة المعلومات المرتـبطة بالعمـليات الماليـة التى تمت مع طرف ذو علاقة مع الشركة ، والإفصاح عن كافة الأمور المحتملة كالإلتزامات والخسائر أو التصرفات غير القانونية التى نمت الى علم الإدارة قد أبلغت الى المراجع وأفصح عنها بشكل مناسب ، بالإضافة الى الإفصاح عن كافة الأحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية موضع المراجعة بشكل ملائم .

المصادقات Confirmation

تعبر المصادقات عن عملية الحصول على إخطار كتابى يقدم عن طريق الغيـر مـن الطـرف الـثالث كنتيجة الطلب المقدم للحصول على معلومات بخصـوص تأكيدات القوائم المالية وتقييمه ، ويمكن أن يتضمن الرد معلومات بخصوص عمليات مالية معينة أو علاقات أو أرصدة ، على سبيل المثال بناء

علـــى طـــلب المـــراجع قد تطلب الشركة محل المراجعة من عميلها أن يقوم بالمصـــادقة مباشرة الى المراجع على رصيد حساب مدين عند تاريخ محدد . يوضح الشكل رقم (٥/٤) مجموعة من المعلومات التى يتم المصادقة عليها كثيرا عن طريق الغير من الطرف الثالث .

شكل رقم (٥/٤)

المعلومات التى يتم المصادقة عليها

المعلومات محل المصادقة	الغير من الطرف الثالث
الأصول	
- النقدية	البنك
- حسابات المدينين	العميل
- أوراق القبض	العميل
- المخزون المودع كأمانة	وكلاء المخازن
- لمخزون محتفظ به في مخازن الإستيداع	مخازن الإستيداع
الخصوم أو الإلتزامات	
- حسابات الدائنين	الدائنين والموردين
- أوراق الدفع	المقرضين
- أوراق دفع مرهونة	المقرض
- قروض سندات	الوصى أو الأمين
- التزامات طارئة عرضية	المحامى أو البنك
حقوق الملكية	
الأسهم المصدرة	هيئة التسجيل

أن طـــلب المصـــادقة قـــد لا ينتج أى دليل إثبات إذا ما لم يقم الغير من الطرف الثالث Third Party بإرسال الرد عليها . تتضمن عملية المصادقة ما يلى :-

(١) إختيار البنود التى يتم المصادقة عليها .

(٢) تصميم طلب للمصادقة .

(٣) إرسال طلب المصادقة الى الغير .

(٤) الحصول على رد على طلب المصادقة .

(٥) تقييم المعلومات المقدمة من الغير من الطرف الثالث .

وعندما يقوم الغير من الطرف الثالث بالرد على طلب المصادقة فإن قيمة تلك المصادقة تعتمد على مدى تأهيل وإستقلال الطرف الثالث ، وعادة ما يتم إرسال المصادقة الى طرف ثالث حيادى ، ومع ذلك ففى ظل ظروف معينة قد يـــتم إرسال طلبات المصادقة الى طرف ذوى علاقة Related Parties والتي قد تكون أو لا تكون حيادية .

للـــتأكيد عـــلى جودة الردود على طلب المصادقة يجب أن يحكم المراجع ويـــراقب عملية طلب المصادقة عن طريق إختيار البنود التى يتعين المصادقة عـــليها ، وإعداد أو الإشراف على إعداد طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد العـــناوين المرســـلة اليهـــا بالإضافة الى إرسالهم بالبريد الموصى عليه بعلم الوصـــول . ويجـــب أن يـــتم إعادة الرد على طلب المصادقات مباشرة الى المراجع .

بصفة عامة فإن طلب المصادقة يتكون من أربعة أجزاء رئيسية هى :-

١- إيضاح بأن الإدارة تقوم بطلب المعلومات كجزء من عملية المراجعة .

٢- طلب بأن يقوم الطرف الثالث بتقديم معلومات محددة .

٣- طلب بأن يقوم الطرف الثالث بإعادة طلب المصادقة مباشرة الى المراجع .

٤- توقيع العميل بتفويض الطرف الثالث بأن يلتزم بالطلب .

ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٧) قسم رقم (٣٣٠) الفقرة (٣٤) بعنوان المصادقات Confirmation بأن المصادقة على حسابات المدينين يعتبر إجراء مراجعة مقبول بوجه عام ، ويفترض أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من الطرف الثالث سوف يوفر دليل إثبات ذو جودة أعلى من ذلك المتاح الحصول عليه من داخل المنشأة . ويتوقع أن يقوم المراجع بالمصادقة على حسابات المدينين إلا إذا كانت غير جوهرية أو غير هامة أو أن إستخدامها سيكون غير فعالا ، أو أن مستوى المخاطر المقيمة المشتركة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة بالإضافة الى مخاطر الإكتشاف سوف تخفض من مخاطر المراجعة الى أقل مستوى مقبول بدون إستخدام تلك المصادقات .

يستخدم المراجعون نوعين من طلبات المصادقة ، إحداهما يطلق عليه بالمصادقة الموجبة Positive Confirmation والتي يطلب فيها من الطرف الثالث أن يقوم بالرد بغض النظر عما إذا كانت المعلومات صحيحة أم غير صحيحة . يوضح الشكل رقم (٥/٥) نموذج للمصادقة الإيجابية لحسابات المدينين .

شكل رقم (٥/٥)

مصادقة إيجابية لحسابات المدينين

اسم الشركة :

السادة المحترمين / ....

بالإرتباط بالفحص العادى لمراجعينا لقوائمنا المالية ، برجاء إرسال مصادقة الى مراجعينا مباشرة (اسم مكتب المراجعة وعنوانه) تفيد قيمة مديونيتكم لنا والتي تظهرها دفاترنا سجلاتنا في ٣١ ديسمبر عام .... بمقدار .... جنيه .

إذا كان ذلك مقدار المديونية المذكورة بعاليه يتفق مع سجلاتكم في نفس التاريخ ، برجاء وضع علامة بالإيجاب في المكان المحدد أدناه وإعادة إرسال الخطاب مباشرة الى مراجعينا في المظروف المرفق .

أما إذا كان ذلك المقدار المذكور بعاليه لا يتفق مع سجلاتكم في نفس التاريخ ، برجاء ذكر المبلغ الموضح في سجلاتكم (أو تحديد أى معلومات يمكن أن تساعد على تسوية الفرق) وإرساله مباشرة الى مراجعينا في المظروف المرفق .

شاكرين صدق تعاونكم ،،،

وتفضلوا بقبول وافر الإحترام ،،،

توقيع ....

المدير المالى

الرصيد المذكور بعاليه يعتبر صحيح في ٣١ ديسمبر عام ....

الرصيد المذكور بعاليه يعتبر غير صحيحا حيث .... (تبيان وشرح أية فروق)

(تحديد وظيفة ومركز الذى قام بالتوقيع)

التاريخ .... التوقيع ....

ونظرا لطبيعة طلب المصادقات الإيجابى فانه يجب على المراجع أن يتابع كافة الطلبات الإيجابية التى لم يرد له ردا عنها ، وعند إستخدام هذا النوع من المصـــادقات فـــإن المـــراجع يـــتوقع الحصول على قدر من المصادقات من الأطـــراف الخارجيـــة ، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الأطراف الخارجية توافـــق عـــلى المعـــلومات الـــواردة بطلب المصادقة أم لا ، بالطبع فإن تلك المصـــادقات الإيجابيـــة تستخدم للتحقق من أرصدة العناصر الهامة نسبيا من وســـط مجتمع مراجعة محدود نسبيا ، أو عندما يتضح من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أن هناك مخاطر وإحتمال كبير بوجود أخطاء أو مخالفات في الأرصـــدة المطـــلوب حصـــول مصـــادقات عنها ، وبصفة عامة فإن طلبات المصـــادقات الإيجابية تستخدم عادة في التحقق من العناصر التالية : أرصدة البنك ، الأوراق المالية المتداولة ، حسابات المدينين الكبيرة أو المشكوك فيها ، بنود المخزون بمستودعات الشركات العامة للتخزين ، الأوراق التجارية مثل أوراق القبض طويلة وقصيرة الأجل ، أسهم رأس المال المتداولة .

أمـــا النوع الثانى للمصادقات فهو يطلق عليه بالمصادقة السلبية **Negative Confirmation** ، حيـــث أنها تطلب من الطرف الثالث أن يرد على المصادقة فقط إذا كانت المعلومات التى تتضمنها غير صحيحة . يشرح الشكل رقم (٦/٥) مثال لطلب مصادقة سلبية والتي قد يرفق معها إيضاح معين . يمكن أيضا إعداد المصادقات السلبية في شكل خطاب .

ونظـــرا لطبيعة المصادقة السلبى ، فإن المراجع يفترض أن حسابات كل المصادقات غير المجاب عليها صحيحة ، وبالطبع فإن هذا الإفتراض مردود عليه إذا ما تم الأخذ في الإعتبار حقيقة أن العديد من الأطراف الخارجية التى تجرى معها المصادقة قد يتجاهلون طلب المصادقة ، ومن ثم فإنهم لا يعقدون

أيـــة مقارنـــة فعلية مع سجلاتها ، ومن ثم فإن ذلك النوع من المصادقات لا يستخدم عادة الا إذا كان المراجع بحاجة الى مصادقات عن عناصر ذات قيمة بسـيطة نسـبيا من وسط مجتمع مراجعة كبير نسبيا ، أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيدا ، وبالتالى يكون هناك إحتمال بسيط لوجود أخطاء أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب مصادقة عنها ، فمثلا تستخدم هذه المصـــادقات السـلبية غالبا للتحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك أو للتحقق من أرصدة حسابات المدينين غير الهامة والبسيطة بالمنشأة الأخرى .

شكل رقم (٦/٥)

طلب مصادقة سلبية

يجرى المراجع – اسم المكتب – الفحص العادى لقوائمنا المالية ، ويشمل ذلك الفحص التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء ، الرجاء فحص رصيد حسابكم – الموضح أدناه – حتى تاريخه بعناية ، ولا داعى للرد على هذا الطلب إذا كان هذا الرصيد يتفق مع ما هو موجود بسجلاتكم ، أما إذا كان يختلف فنرجو إخطار المراجع مباشرة على عنوانه بأية فروق ، وذلك بإستيفاء هذا النموذج تم توقيعه وإعادته في ظرف مغلق للمراجع .

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة الى مكتب .... للمراجعة .

السادة / ....

الرصيد / ....

المعلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح على النحو التالى :

التوقيع : ....

الإسم : ....

التاريخ : ....

كمـــا يوضـــح الشكل رقم (٥/٧) إجراءات المراجعة التى نوقشت كما يتضمن وصف موجز لما يتضمنه الإجراء .

شكل رقم (٥/٧)

ملخص بإجراءات المراجعة

إجراءات المراجعة	التصرف أو الوصف
١- الفحص :	
- الفحص المادى .	- فحص الأصول الثابتة .
- فحص المستندات والسجلات .	- فحص المستندات والسجلات .
- الفحص المستندى .	- فحـص المستندات لتحديد أن ما تم تسجيله يتفق مع المستندات .
- التتبع .	- فحـص السـجلات والمستندات لتحديد أن التسجيل الصحيح قد تم وحدث .
- الفحص .	- دراســة المستندات للحصول على حقيقة أو حقائق محددة .
- الإطلاع .	- دراســة المستندات للحصول على الحقائق المرتبطة.
- إختبار الدقة الحسابية .	- مراجعة العمليات الحسابية وتحويل البيانات .
- الإجراءات التحليلية .	- إستخدام العلاقات المتداخلة للبيانات لتحديد معقوليتها .
• المقارنة	- البحث عن العلاقات لتحديد معقولية القيم المسجلة .
• الفحص الإنتقادى	- البحث عن البنود الشاذة .
• الحساب	- أداء عمليات حسابية لإختبار المعقولية .
٢- الملاحظة .	مراقبة الأنشطة .
٣- الإستفسار .	طلب المعلومات من موظفى عميل المراجعة .
٤- المصادقة .	طلب رد من طرف ثالث .

كمـــا يوضـــح الشـــكل رقم (٥/٨) مسح لشركاء المراجعة في مكاتب المحاســـبة الســـتة الكـــبار ثـــم تصميمه بهدف تحديد الإجراءات التى قاموا بإستخدامها لإكتشاف المخالفات .

شكل رقم (٥/٨)

إجراءات المراجعة التى من شأنها إكتشاف المخالفات

الإجـــراء	الإختلاسات		غش الإدارة	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
– فحص تحليلى مبدئى .	١١	٨,٥	٢٤	١٣,٣
– دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.	١٥	١١,٦	٧	٣,٩
– إختبارات تحليلية لحسابات معينة .	٢٠	١٥,٥	٣٥	١٩,٣
– إختبارات التحقق الأساسية .	٧٤	٥٧,٤	١٠١	٥٥,٨
– مخالفـــات لـــم تكتشـــف عن طريق المراجع .	٩	٧	١٤	٧,٧

٥/٢ طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات

٥/٢/١ طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة

برنامج المراجعة **Audit Program** يعبر عن مجموعة من الإجراءات التى يعـــتقد المـــراجع بأنها ضرورية لأداء أو للتعبير عن رايه في القوائم المالية . تـــلخص الإجـــراءات المحـــددة في برنامج المراجعة خطوات عملية جمع أدلة الإثبات التى يخطط المراجع إستخدامها . هذا وتتباين برامج المراجعة من حيث شـــكلها أو محتواها من عملية الى أخرى ، وعادة ما يتم إعداد برامج المراجعة لكل رصيد حساب وكل دورة عمليات بهدف :-

١- توفيـــر أساس للتنسيق والإشراف على عمل المراجعة والرقابة على الوقت المستغرق في المراجعة .

٢- المساعدة في إرشاد المساعدين في الأعمال المنوطة بهم .

٣- توفيـــر أدلة إثبات على التخطيط السليم وتسجيل العمل المؤدى أثناء عملية المراجعة .

يحدد برنامج المراجع خطوات عملية جمع أدلة الإثبات التى يتم إستخدامها فـــي أداء مهمة المراجعة . وتعرف أدلة الإثبات بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر عـــلى حكـــم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية لـــلحقائق الإقتصـــادية ، ويتطلب المعيار الثانى من معايير المراجعة المتعارف عـــليها أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظـــة والمصادقات والإستفسار التى تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الـــرأى بخصـــوص القوائم المالية موضع الفحص . ويتضح من خلال معايير المـــراجعة أن أدلـــة الإثـــبات يجب أن توصف بالكفاية **Sufficiency** والجدارة **Competency** .

وبصفة عامة تنقسم أدلة الإثبات التى تدعم وتؤكد القوائم المالية الى :-

١- بيانات محاسبية أساسية .

٢- المعلومات المؤيدة .

وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العـــام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل كأوراق العمل التى تبين تخصيصات التكاليف ومذكرات تسوية حسابات البنوك ، فكل تلك السجلات تدعم مباشرة القوائم المالية فضلا عن أنها تمثل جانبا هاما من أدلة الإثبات .

ومع هذا فإن تلك البيانات المالية لا تمثل في حد ذاتها تدعيم كافى للقوائم المالية التى يجب أن تدعم أكثر بواسطة أدلة إثبات أخرى يتم جمعها والحصول عليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة ، والتي تتمثل في المستندات الأساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأية مستندات أخرى مكتوبة ، كما أنها تشتمل أيضا على المعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال ما يقوم به المراجع من إستفسارات وملاحظة وفحص مادى أو أية أساليب تحليلية أخرى .

ويتحقق المراجع بصفة عامة من المعلومات المحاسبية عن طريق التحليل والتدقيق وتتبع الإجراءات المعمول بها في عملية المحاسبة وإعادة جمع ومراجعة العمليات الحسابية ، ومطابقة القيم المسجلة في الدفاتر بقيم أخرى تم الحصول عليها من خارج المجموعة الدفترية ، أما الإختبار والتحقق من معلومات الإثبات الأخرى فيتم من خلال الفحص المستندى والفحص أو الجرد المادى لأصول المنشأة ، والإستفسار من الأشخاص المسئولين والمصادقات التى يحصل عليها المراجع من أشخاص خارج المنشأة .

ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال إختبارات المراجعة ، والتي تشمل إختبارات وفحص نظام الرقابة الداخلية وإختبارات الإلتزام بالسياسات المقررة **Compliance Tests** ، وإختبارات أرصدة القوائم المالية أو ما تعرف بالإختبارات الأساسية **Substantive Tests** .

٥/٢/٢ علاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات

The Relationship of Procedures to Assertions

تعتبر إجراءات المراجعة بمثابة الأدوات والآليات التى يستخدمها المراجعون لإختبار صحة تأكيدات محددة . وأحيانا ما يشار الى إجراءات المراجعة المستخدمة في مهمة المراجعة بتعبير إختبار المراجعة **Audit Tests** المرتبط بتأكيد محدد بالقوائم المالية . يوضح الشكل رقم (٥/٩) مثالا عن إجراءات المراجعة التى قد تستخدم في تحديد صحة تأكيد الوجود والشمول الخاص بالمبيعات وتستخدم الإجراءات التحليلية لإختبار تأكيد الوجود ، ومع ذلك قد يؤدى المراجع بعض الإجراءات الأخرى متضمنة مقارنة قيم المبيعات ونسبة مجمل الربح لخطوط المنتج للفترة الحالية مع الفترة السابقة .

تمكن طريقة القيد المزدوج في إمساك حسابات المراجعة من إختبار حسابات متعددة في نفس الوقت لتأكيدى الشمول والوجود . على سبيل المثال فإن المصادقة على حسابات المدينين في نهاية السنة (إختبار الوجود) يوفر دليل إثبات على أن عمليات المبيعات قد حدثت (الوجود) ، وكثير ما يصف المراجعون إختبارات يتم إجرائها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ، ويعتبر الإختبار مباشر عندما يتم إختبار الحساب ذاته ، وفى ذلك المثال يقوم المراجع بإختبار الحساب لأغراض التحقق من صحة تأكيد الوجود – وفى تلك الحالة يعتبر الإختبار مباشر ، أما الإختبار الذى يعد غير مباشر فيتم عندما يتم إختبار أحد الحسابات ليس مباشرة ولكن بسبب علاقته بطريقة المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، ففى نفس ذلك المثال يتم إختبار بعض الحسابات المرتبطة مثل حساب المبيعات ، ويتم الإختبار بطريقة غير مباشرة عن طريق

إختـــبار المدينين للتحقق من تأكيد الوجود حيث يقوم المراجع في نفس الوقت باختبار وجود المبيعات بشكل غير مباشر .

شكل رقم (٥/٩)

إجراءات المراجعة المستخدمة لإختبار

تأكيدات محددة لعمليات المبيعات

التأكيد	إجراء المراجعة
الوجود	- بالنســبة للقيود في دفتر يومية المبيعات يتم تتبعها حتى مستندات فواتير البيع أمر العميل ومستند الشحن . - المصادقة على حسابات المدينين . - أداء الإجراءات التحليلية .
الشمول	- بالنســبة لمســتندات الشحن المختارة يتم تتــبع فــاتورة الــبيع والقيود في يومية المبيعات . - أداء إختبارات إستقلال الفترة المالية .

التكلفة النسبية للإختبارات Relative Cost of Tests

لا يمكــن إعتبار التكلفة مجرد مبرر لجمع أدلة إثبات غير كافية لتكوين الأساس الذى في ضوئه يتم إبداء الرأى على القوائم المالية ، ولا يمكن أيضا إتخاذ التكلفة مبررا لعدم أداء إجراء معين ليس له بديل أخر مقبول ، ومع ذلك فعــندما يمكن توفير إجراءات بديلة لدليل الإثبات الضرورى لتحقيق المخاطر عــند مستوى مقبول يمكن للمراجع أخذ التكلفة في حسبانه عند الإختيار فيما

بين تلك الإجراءات وعادة ما تعتبر الإختلافات في التكاليف النسبية لإجراءات المــراجعة مجرد إنعكاس للوقت المستغرق في أداء تلك الإجراءات . يوضح الشكل رقم (٥/١٠) العلاقة العامة لتكاليف أداء إجراءات المراجعة المختلفة .

شكل رقم (٥/١٠)

التكاليف النسبية لإجراءات المراجعة

الإجراءات التحليلية	الإستفسار	الملاحظة	الفحص المادى	فحص المستندات والسجلات	إختبارات الدقة الحسابية	المصادقات
(أدنى)			التكلفة			(أعلى)

وحيــث أن المــراجع قد يعتمد عند إجراء الإستفسار على وقت أقل من إجراء ملاحظة النشاط ، فإن تكلفة الإستفسار تقل عن إجراء الملاحظة حتما ، والغرض من مناقشة متطلب التكلفة في هذا الجزء هو توفير خلفية معينة عن سبب تفصيل مراجع إجراء معين دون إجراء أخر .

وتعتبر الإجراءات التحليلية هى الإجراءات الأقل تكلفة بصفة عامة حيث أنها تتضمن عدد أقل من العمليات الحسابية وكذلك عدد محدد من المقارنات . بيــنما تعتــبر إجــراءات فحص المستندات والسجلات وأداء إختبارات الدقة الحســابية من أكثر الإجراءات تكلفة ، أما المصادقات فهى تميل الى أن يكون الإجراء الأكثر تكلفة حيث أنها تتطلب الإتصال مع أطراف خارجية كتابة كما تستلزم إعادة مطابقة الردود مع سجلات العميل .

صلاحية وكفاية أدلة إثبات المراجعة

Competence and Sufficiency of Evidence

يمثل دليل إثبات المراجعة Audit Evidence معلومات يستخدمها المراجعون لتقييم صحة التأكيدات بهدف تكوين رأى عما إذا كانت القوائم المالية لعميل المراجعة قد تم عرضها بعدالة أم لا . ويجب أن يتسم دليل الإثبات الذى يجمعه المراجع بالكفاية لتأييد رأيه . بوجه عام يفحص المراجعون نوعين من أدلة إثبات المراجعة هما البيانات المحاسبية القائمة Underlying Accounting Data ودليل الإثبات المؤيد Corroborating Evidence .

تتضمن البيانات المحاسبية دليل إثبات يتم الحصول عليه من سجلات القيد الأصلى ، دفاتر الأستاذ العامة والفرعية ، الأدلة المحاسبية والمذكرات والسجلات غير الرسمية مثل أوراق العمل ، وعمليات تخصيص التكاليف المؤيدة بالإضافة الى المطابقات ومذكرات التسوية . ويعتبر فحص البيانات المحاسبية القائمة أساس غير كاف في حد ذاته لتكوين رأى المراجع . لذلك يجب على المراجعين أن يجمعون دليل إثبات مؤيد من تلك المستندات مثل الشيكات ، الفواتير والعقود والتي تدعم العمليات المسجلة في القوائم المالية ، محاضر الإجتماعات ، المصادقات بالإضافة الى الإقرارات الكتابية والمعلومات الأخرى .

يستلزم المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بالحصول على دليل إثبات صالح وكافى لتوفير أساس معقول لإبداء رأيه ، ولم يتطلب ايضاح معايير المراجعة رقم (٣١) القسم (٣٢٦) الفقرة (٢٣) بعنوان دليل إثبات المراجعة من المراجعين توفير ضمان Guarantec بأن رأيهم صحيح ، الا انه يشير انه على المراجعين أن يقوموا باستبعاد كافة الشكوك المادية قبل إبداء

الـــرأى. ويتم أداء إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة Tests of Controls وإختبارات الـــتحقق الأساســـية Substantive Tests للحصول على تأكيد Assurance بشأن صـــحة كل تأكيد في القوائم المالية . وعند إختيار إجراء محدد لإختبار صحة كل تـــأكيد يقـــوم المـــراجعون بدراسة صلاحية Competence أو إمكانية الإعتماد Reliability وكفايـــة دليل الإثبات الذى سوف تنتجه إجراءات المراجعة ، ترتبط الصـــلاحية Competency بجودة Quality دليل الإثبات ، في حين ترتبط الكفاية Sufficiency بكميـــة Quantity دليل الإثبات ، ويقال على دليل الإثبات بأنه مقنع Persuasive إذا مـــا إعتـــبر المراجع أن الدليل صالح وكافى بدرجة كافية لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى .

الصلاحية Competence

يشـــير إصطلاح صلاحية دليل الإثبات Competence of Evidence الى جدارته بالإعتماد وقابليته للتصديق Believability ، وتتمثل العوامل التى تحدد صلاحية دليل الإثبات وإمكانية الإعتماد عليه ما يلى :-

١- ملائمة دليل الإثبات للتأكيد محل الإختبار .

٢- موضوعية دليل الإثبات .

٣- أهلية مقدم دليل الإثبات .

٤- الوقت المناسب لدليل الإثبات .

ملائمة دليل الإثبات Relevance of the Evidence

حتى يكون دليل الإثبات صالحا فإنه يجب أن يكون ملائما للتأكيد موضع الإختبار ، وهذا يعنى أن الدليل لابد أن يتعلق بالتأكيد ، على سبيل المثال فإن

تحديـــد أن فاتورة المبيعات موجودة لأحد القيود في يومية المبيعات لا يعتبر ملائمـــا لـــتأكيد شمول المبيعات ، بالأحرى فإن إجراء المراجعة الملائم هو تحديـــد أن القيـــد الملائم لعينة من مستندات الشحن يمكن أن يتم إيجادها في يومية المبيعات .

موضوعية دليل الإثبات Objectivity of the Evidence

يمكن أن يكون دليل الإثبات موضوعى **Objective** أو ذاتى **Subjective**، بوجـــه عـــام كلما زادت موضوعية دليل الإثبات ، كلما زادت قابلية الإعتماد عـــليه وبالتالى صلاحيته . وعلى النقيض فإنه كلما زادت ذاتية دليل الإثبات كـــلما قل الإعتماد عليه ، وكلما زاد الحكم الشخصى المطلوب من دور مقدم المعـــلومات ، كلما زادت ذاتية المعلومات التى سيتم الحصول عليها . وكمثال على دليل الإثبات الموضوعى المعلومات التى يتم الحصول عليها عن طريق الجـــرد المادى للنقدية أو جمع العمليات الحسابية في الأستاذ الفرعى لحسابات المديـــنين . وكأمثـــلة عـــلى أدلـــة الإثـــبات الذاتية في إيضاح المحامى عن الإلتزامات العرضية للعميل أو إيضاح مدير الإئتمان عن قابلية تحصيل حساب المدينين . وكلما زادت ذاتية دليل الإثبات كلما زادت أهمية خبرة المراجع في تقييمه .

بوجـــه عـــام يعتمد المراجعون على مزيج من أدلة الإثبات الموضوعية والذاتية ، فعند تقديم تقييم حسابات المدينين على سبيل المثال يستخدم المراجع دليـــل إثـــبات موضوعى يتم الحصول عليه من المصادقات وفحص مستندات معيـــنة مـــثل أو العميل ، مستند الشحن ، وفاتورة البيع بالإضافة الى أنه قد يستخدم دليل إثبات شخصى من الردود على الإستفسارات المقدمة من الإدارة.

وفى بعــض الأوقات قد يكون أمام المراجع دليل إثبات ذاتى يعتمد عليه فقط وذلــك عــندما يقوم بتقييم الأثر المحتمل لدعوى قضائية جديدة مرفوعة ضد العميــل ، حيــث فــي تلك الحالة يعتبر دليل الإثبات الذاتى هو الدليل الوحيد المــتاح الحصول عليه لأنه يعتبر دليل الإثبات الوحيد الذى يمكن أن يأتى من أراء الإدارة ومستشارها القانونى .

٣- أهلية مقدم المعلومات Qualifications of the Provider

عند أداء عملية المراجعة يمكن أن يكون مقدم المعلومات النظام المحاسبى، أو موظفى العميل أو أى طرف خارجى . على سبيل المثال المعلومات الخاصة باســتلام المشتريات يمكن أن يتم الحصول عليها من خلال تقرير الإستلام الذى يــتم إعداده عن طريق أحد الموظفين بالمنشأة طبقا لما هو مطلوب عن طريق النظام المحاسبى للعميل . وفى ظل نظام آلى قد يوفر النظام المحاسبى الكترونيا جــدول بأعمــار حســابات المدينين ، ويمكن أن يتم الحصول على المعلومات الخاصــة بقابلية تحصيل حسابات المدينين عن طريق مدير الإئتمان . عند تقييم أهــلية أو إمكانية الإعتماد على مقدم دليل الإثبات فإن المراجع يقوم بدراسة ما إذا كــان المصــدر خارجيا أم داخليا ، كما يقوم أيضا بدراسة الأهلية المرتبطة بمقــدم تلك المعلومات . ويتضمن دليل الإثبات الداخلى معلومات يتم الحصول عــليها مــن ردود العميل على الإستفسارات ومن المستندات على سبيل المثال فواتيــر المــبيعات الــتى ينتجها العميل . وكأمثلة على دليل الإثبات الخارجى المعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال المصادقات أو من المستندات مثال فواتير البائعين والتي يتم إعدادها خارجيا وليس عن طريق العميل .

بوجه عام يعتبر دليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه من مصادر خارجية مستقلة يكون أكثر قابلية للإعتماد عليه مقارنة بدليل الإثبات الذى يتم الحصول عـــليه داخـــل المنشـــأة . كما يعتبر دليل الإثبات الذى يحصل عليه المراجع مباشرة من خلال عمله الشخصى أكثر قابلية للإعتماد مقارنة بالمعلومات التى يـــتم الحصـــول عليها من خلال عمل الآخرين . بالإضافة لذلك فإن البيانات المحاســـبية والقوائـــم المالية التى يتم عملها في منشآت لها نظام رقابة داخلية مرضى ومقنع تعتبر أكثر قابلية للإعتماد مقارنة بتلك البيانات والقوائم التى يتم إعدادها في منشآت ذات نظام رقابة داخلية غير مرضى .

التوقيت المناسب لدليل الإثبات Timeliness of the Evidence

يقـــوم المـــراجعون بدراســـة التوقيت المناسب للحصول على دليل إثبات المـــراجعة عـــند تقييم صلاحيته ، ويعتبر التوقيت المناسب أمرا هاما لا سيما بالنسبة للحسابات التى تتغير بسرعة (سواء بسبب تغيرات إجمالى الرصيد أو بسبب ضخامة القيمة النقدية للعمليات المالية التى تتدفق الى وخارج الحساب)، فدليـــل الإثبات الذى يتم جمعه بشأن رصيد حساب في نهاية السنة يوفر أكثر مـــن دليل إثبات بخصوص الرصيد في نهاية السنة مقارنة بدليل الإثبات الذى يـــتم جمعـــه بخصوص الرصيد في تاريخ آخر . وكلما إقترب تاريخ مراجعة أرصـــدة الحســـاب مـــن نهاية السنة كلما ازدادت صلاحية ذلك الدليل مقارنة بمراجعة أرصدة الحساب عند تاريخ آخر . بوجه عام يعتبر المراجعون إجراء مصـــادقة حسابات المدينين عند نهاية السنة دليل إثبات أكثر جدارة من إجراء المصـــادقات الـــتى يتم الحصول عليها خلال شهرين من تاريخ نهاية السنة . وبالمـــثل فـــإن المراجعين يعتبرون دليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه من

خـــلال السنة كلها أكثر جدارة من دليل الإثبات الخاص بحسابات قائمة الدخل التى يتم الحصول عليها خلال وقت محدود فقط أثناء السنة .

يوضـــح الشـــكل رقم (٥/١١) تلخيص العوامل التى تؤثر على جدارة وصلاحية دليل إثبات المراجعة .

شكل رقم (٥/١١)

ملخص بالعوامل المؤثرة على جدارة دليل إثبات المراجعة

إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجعة

أقل	أعلى
الملائمة	
لا يتعلق بالتأكيد	يتعلق بالتأكيد
الموضوعية	
ذاتى	موضوعى
مقدم وحالة مقدم المعلومات	
ليس مستقلا	مستقلا
غير مؤهلا	مؤهلا
جودة نظام الرقابة الداخلية	
يـتم إنتاج مستندات داخلية في ظل نظام رقابة داخلية غير جيد.	يـتم إنتاج مستندات داخلية في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية .
نوع المستندات محل الفحص	
داخلية	خارجية
توقيت دليل الإثبات	
بعيد عن نهاية السنة	قريب من نهاية السنة

٣/٢/٥ الكفاية Sufficiency

تعتـــبر كفاية أدلة الإثبات Adequacy or Sufficiency of Evidence دالة للأهميـــة النســـبية Materiality ومخاطر المراجعة Audit Risk للتأكيد في القوائـــم المالية . بوجه عام كلما صغر المقدار الذى يعتبره المراجع ذو أهمية نســـبية (جوهـــريا Material) ، كـــلما كبر حجم أدلة الإثبات التى يحتاج المـــراجع أن يحصـــل عـــليها . وكلما زاد حجم أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها ، كلما إنخفض مخاطر التحريف الجوهرى .

وفى إحـــدى الدراسات قام ٣٧٨ من المحاسبين المزاولين بالرد على أحد قوائم الإستبيان بهدف تقييم مدى صعوبة عدد ٥٥ من إجراءات المراجعة التى قســـمت الى إجـــراءات تخطيـــط وإختبارات الإلتزام بنظم الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية بالإضافة الى تجميع النتائج وتكوين الرأى . وتم التوصل الى نـــتيجة مؤداهـــا أن مرحلة تجميع النتائج وتكوين الرأى تم إعتبارها المرحلة الأكثر صعوبة وحرجا من مراحل عملية المراجعة . وقد تبين أن هناك خمسة عشـــر عـــاملا تمثل جوانب الصعوبة المرتبطة بعملية المراجعة . وفيما يلى العوامل الخمسة الأكثر صعوبة من تلك العوامل هى :-

١- تقييم كفاية أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها من مصادر خارجية .

٢- تقييم نتائج إختبارات التحقق الأساسية .

٣- تقييم كفاية أدلة الإثبات المتولدة عن طريق المراجعين .

٤- تقييم أمانة الإدارة ومصداقيتها .

٥- الربط بين نتائج إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة ببرنامج المراجعة .

٣/٥ قرارات جمع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها بإختبارات المراجعة

١/٣/٥ قرارات جمع أدلة الإثبات Audit Evidence Gathering Decisions

قـد يستخدم المراجع واحد أو مزيج من إجراءات المراجعة بهدف إختبار أحـد تـأكيدات القوائـم المالية ، ويتعين على المراجع أن يقرر ما هى أدلة الإثبات التى يجب أن يقوم بجمعها ، وما هى تكلفة جمع أدلة الإثبات ، ومتى يتم جمعها . يجب على المراجع أن يحدد على وجه التحديد ما يلى :-

١- الإجراءات التى يتم تطبيقها .

٢- حجم العينة التى يتم تطبيق إجراءات المراجعة عليها (نطاق الإختبار) .

٣- توقيت الإجراءات .

٤- البنود المحددة التى يتم تطبيق الإجراءات عليها - إذا ما تم إختبار عينة تلك البنود فقط .

١- إختيار إجراءات المراجعة التى سيتم تطبيقها

عـند تحديـد أى الإجـراءات التى يتعين إستخدامها للحصول على أدلة الإثـبات ، فـإن المراجع يجب أن يدرس ما إذا كان أحد أو أكثر الإجراءات الإجـراءات الـتى ستوفر أدلة الإثبات التى يمكن أن تخفض من مخاطر أو إحـتمال تحـريف التأكيد الى أدنى مستوى يتم قبوله . على سبيل المثال عند إختـيار تـأكيد الشـمول ، فـإن المراجع قد لا يرغب في إستخدام الفحص المسـتندى Vouching حيـث أن إجـراءاتها لن تحدد العمليات المالية غير المسـجلة . بالإضـافة لذلـك فقد تكون بعض الإجراءات المحددة غير متاح

الحصـــول عليها بسبب طبيعة الحساب أو مجموعة العمليات ، فقد لا يستطيع المـــراجع عـــلى ســـبيل المثال أن يستخدم الملاحظة **Observation** لإختبار حسابات المدينين .

وقـــد يكون مطلوب إستخدام أكثر من إجراء مراجعة واحد لتحديد صحة تأكيد معين ، على سبيل المثال لإختيار تأكيد التقييم المرتبط بأن المخزون قد تـــم تحديده بشكل صحيح عند التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فإن الأمر يتطلب إستخدام نوعين من إجراءات المراجعة هما :-

١- إعادة حساب السعر مضروبا في الكمية في قائمة المخزون لتحديد أن عمليات الضرب قد كانت صحيحة (الدقة الحسابية) .

٢- مقارنـــة الأسعار المستخدمة في تحديد قيمة المخزون في نهاية الفترة على فواتير البائعين المرتبطة بطريقة تقييم المخزون المستخدمة عن طريق العميل (فحص المستندات والسجلات) .

في بعض الحالات قد يوفر إجراء المراجعة دليل إثبات خاص بصحة أكثر مـــن تأكيد معين . على سبيل المثال عندما يلاحظ المراجع عملية الجرد المادية للمخزون قد يقوم المراجع (١) بالحصول علي دليل إثبات بشأن شمول ووجود وتقييـــم المخزون ، (٢) بتحديد أن كل المخزون قد تم تضمينه ، (٣) بإكتشاف أى مخزون راكد يتعين أن يتم إعادة تقييمه .

٢- عدد البنود محل المراجعة

يجب أن يقرر المراجع نطاق الإختبار أو عدد البنود التى يتعين مراجعتها ، على سبيل المثال عند مراجعة المدفوعات النقدية قد يقرر المراجع أن يحدد كل

بند من المدفوعات النقدية أو فقط عينة من تلك المدفوعات النقدية . ان كفاية أدلة الإثبات المطلوبة تحدد عدد البنود التى يتعين إختيارها .[١]

٣- توقيت الإختبار

يجب أن يحدد المراجع متى يتم أداء كل إجراء من إجراءات المراجعة ، وبسبب أن عملية المراجعة عادة ما تبدأ في وقت معين أثناء السنة المالية محل المراجعة وتنتهى خلال فترة تتراوح ما بين شهر الى ثلاثة شهور بعد نهاية السنة المالية ، فإن هناك فترة زمنية طويلة يتم إستغراقها لأداء إجراءات المراجعة المتاحة ، إجراءات المراجعة التى تؤدى قبل نهاية السنة يشار اليها بالعمل المرحلى أو الدورى Interim Work ، في حين يطلق على تلك الإجراءات التى يتم تأديتها ما بين نهاية السنة وإتمام عملية المراجعة بالعمل في نهاية السنة Year-end Work . على سبيل المثال فإن المصادقة Confirming على حسابات المدينين التى تتم خلال شهرين قبل نهاية السنة تعتبر عمل دورى ، أما المصادقة على حسابات المدينين التى تتم في نهاية ٣١ ديسمبر أخر السنة وهى تاريخ إقفال القوائم المالية للعميل تعتبر عمل يتم في نهاية العام .

عند تقرير متى يتم أداء العمل الدورى على حسابات المدينين ، يجب أن يقوم المراجع بدراسة (١) الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الحسابات ، (٢) كيف تتغير ظروف الأعمال بسرعة ، (٣) ميل الإدارة نحو تحريف القوائم المالية

---

[١] هناك عدة طرق يمكن إستخدامها عن طريق المراجعين لتحديد حجم العينة – لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمراجعين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

والأثـــار المحتمـــلة لتـــلك التحريفات على تلك الحسابات ، (٤) إمكانية التنبؤ بأرصدة الحساب في نهاية السنة .

فـــإذا ما تم أداء إختبارات التحقق الأساسية قبل نهاية العام ، فإن المراجع يتعين عليه أداء إختبارات تحقق أساسية إضافية في نهاية العام . إعتمادا على النـــتائج عـــند الـــتاريخ المرحلى أو الدورى فقد تتضمن إختبارات المراجعة الإضافية الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل .

٤- إختيار بنود محددة

عـــند إتخـــاذ قـــرار بعدم فحص كافة العمليات المالية سواء في مجموعة العمـــليات أو كافة عناصر رصيد الحساب ، يجب على المراجع أن يحدد أى البـــنود الـــتى ســـوف يفحصها . على سبيل المثال عند مراجعة المتحصلات النقدية أو حسابات المدينين يجب على المراجع أن يقرر عدد أو أى العمليات المالية أو الحسابات الفردية التى يتم مراجعتها .

٢/٣/٥ علاقة إختبارات المراجعة بأدلة الإثبات

يجب أن يبدأ المراجع بتحديد أهداف المراجعة الواجب تحقيقها (الوجود ، الملكية ، شرعية وصحة العمليات ، التقويم ، العرض والإفصاح) ، ثم تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الضرورية لتحقيق تلك الأهداف والتي سيتم تنفيذها فـــي شكل إختبارات ، وأخيرا تقييم أدلة الإثبات قبل الإعتماد عليها في إبداء الرأى بعدالة القوائم المالية .

وتـــبدأ خطوات جمع أدلة الإثبات بفحص نظام الرقابة الداخلية أولا ، ثم إختـــبارات الـــتحقق مـــن إتـــباع السياسات والخطط ثم الإختبارات الأساسية

لأرصـــدة الحسابات ، فمن خلال الدراسة المبدئية وتقييم نظام الرقابة الداخلية فـــإن هـــدف المـــراجع يتمثل في التحقق من أن العميل قد صمم نظم ملائمة للرقابة الداخلية ، وعند تلك المرحلة يفترض أن هناك إلتزام بالسياسات ، أما إختـــبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات المقررة فإنها تؤدى كمرحلة تالية ، كمـــا أنهـــا توفر الدليل على أن العميل ملتزم فعلا بنظم الرقابة ، وبالطبع فلو كـــانت نظم الرقابة الداخلية ضعيفة أو غير ملائمة فلن يكون هناك حاجة الى إجراء إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات بصفة عامة ، أى أنه لن يكون هناك حاجة الى إجراء هذا النوع من إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات عـــندما يكون هناك نظام قوى وفعال للرقابة الداخلية يمكن للمراجع الخارجى أن يعتمد عليه ، ثم بعد إتمام تلك الدراسة المبدئية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجـــراء إختـــبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات ، فإن المراجع يكون في وضـــع يمكـــنه من تقرير طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات التحقق الأساسية الواجب إجرائها .

وتـــتوقف أنـــواع الإختبارات الواجب أدائها على أهداف المراجعة الواجب تحقيقهـــا وإســـتيفائها ، فعلى سبيل المثال لو أن هدف المراجعة هو التحقق من وجـــود المخزون فإن المراجع سيهتم في تلك الحالة بأداء الإختبارات الأساسية لأرصـــدة هـــذا المخـــزون ، أما إذا كان هدف المراجعة هو التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية فإن الإختبارات المناسبة في تلك الحالة – لإرتباط هذا بـــنظام الرقابة الداخلية . تكون هى إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات . هذا وقد يحدث أحيانا أن ينتج عن إختبارات المراجعة أدلة إثبات ترتبط بشرعية وصـــحة العمليات المالية (الرقابة الداخلية) وهدف أخر من أهداف المراجعة

مـــثل الوجــود والـــتقويم وعـــرض القوائم المالية ، ولهذا فإنه يطلق على تلك الإختبارات – إختبارات ذات غرض ثنائى **Dual-Purpose Tests** .

وعندما تستخدم الإختبارات الأساسية فإنه يكون من المهم تحديد إتجاه تلك الإختـــبارات ، فعـــلى ســـبيل المثال عندما يرغب المراجع في إختبار القوائم المالية لإكتشاف ما يوجد من مغالاة وتدنيه في عرضها وإعدادها ، فان إجراء توجيه إختبارات كافة الحسابات لكل من الإحتمالين قد يؤدى الى عدم كفاءته، كمـــا أنه قد لا يكون ضروريا ، فالأمر يتطلب في هذه الحالة أن يحدد مقدما هـــدف المـــراجعة الواجـــب تحقيقه ، ثم يوجه الإختبارات الى تحقيق ما يهم المغالاة في العرض والإعداد **Overstatement** أو تدنيه هذا العرض والإعداد **Understatement** . فعلى سبيل المثال فإن أهداف المراجعة المتعلقة بالوجود تتطـــلب إختبار التحقق من المغالاة في عرض وإعداد القوائم المالية ، ونظرا لخاصـــية الـــتوازن الذاتى للقوائم فإن الإختبار المباشر لبعض القيود المختارة بأحد الحسابات ينتج عنه إختبار غير مباشر للقيود المقابلة في حساب أو أكثر من الحسابات الأخرى .

وتتضمن الحسابات المغالى في عرضها أما قيم غير حقيقية ومصطنعة أو تتضـــمن مغـــالاة في حسابات موجودة فعلا ، على سبيل المثال لو أن حسابات المدينين مغالى فيها فإن بعض حسابات المدينين قد تتضمن قيم أو مبالغ لا تمثل مديونيـــات صحيحة وحقيقية عليهم ، ومن ثم فلكى يختبر المراجع تلك المغالاة فإنـــه من الأفضل عموما أن يبدأ بالأرصدة المسجلة ثم يحصل على تدعيم لتلك القيم المسجلة وذلك عن طريق : إما المصادقات المباشرة التى يحصل عليها من العمـــلاء ، أو فحص التحصيلات النقدية من العملاء التى تمت في الفترة التالية عـــلى تـــاريخ الميزانية ، أو فحص المستندات المتعلقة بتلك الحسابات كفواتير

المبيعات وأوامر الشحن للتحقق من أن المبيعات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ، ومن هنا يلاحظ أن إتجاه إختبارات التحقق من المغالاة في العرض يبدأ عادة من القيم المسجلة ثم يعود بها الى الخلف للحصول على دليل الإثبات المؤيد لها ، وعندما تكون المستندات موضع فحص وإهتمام المراجعة فإنه يطلق على هذا الإجراء بالفحص المستندى Vouching .

أما لو أراد المراجع إختبار أحد الحسابات الذى يشك بأنه قد عرض بالقوائم المالية بأقل من اللازم فإنه لا يمكن أن يبدأ بالقيم المسجلة ، لأن الهدف في تلك الحالة هو التحقق من أن كل العناصر الموجودة قد سجلت بالفعل بالسجلات المحاسبية ، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المراجع يشك في أن حسابات الدائنين قد عرضت بأقل من اللازم في تلك الحالة سيجد أن المصادقات التى يمكن أن يحصل عليها من الدائنين المسجلين بالدفاتر لن تكشف عادة من تلك التدنيه أو العرض بأقل من اللازم ، ولذلك فإنه يجب أن يبدأ بفحص ومراجعة المستندات الأساسية التى تدعم هذه الحسابات للدائنين ، مثل فواتير الموردين وتقارير الإستلام ، ثم يقوم بتتبع تلك المستندات ومراجعتها على الدفاتر للتحقق من أنها قد سجلت بشكل صحيح بالدفاتر ، ولهذا فإنه يطلق على هذا النوع من الإجراء بإعادة التتبع أو التتبع Tracing or Retracing .

ويوضح الشكل رقم (٥/١٢) كيفية إرتباط الإختبارات المختلفة لأخطاء المغالاة أو التدنيه في عرض أربعة أنواع من الحسابات بالقوائم المالية – الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات – بإختبارات مقابلة للأخطاء في حساب من الحسابات الأخرى . فالإختبارات الأساسية التى تصمم أساسا لإكتشاف الأخطاء في الإجماليات المحاسبية للحسابات الأربعة – التى تظهر بالجانب الأيمن – ستؤدى بطريقة غير مباشرة الى إكتشاف أخطاء في

حسـابات مقابلة كما هو موضح في الأعمدة الأربعة الموضحة ، وبالطبع فإن مـثل هـذه العلاقات إنما ترتبط أصلا بنظام القيد المزدوج ، كما أنها توضح أهمية ترابط إجراءات الفحص وتكاملها مع بعضها البعض .

شكل رقم (٥/١٢)

العلاقة بين الإختبارات وأخطاء المغالاة أو التدنيه

الإختبار الأساسى		الإختبار غير المباشر الناتج عنه			
عناصر مجتمع المراجعة		الأصول	الإلتزامات	الإيرادات	المصروفات
الأصول	أكثر من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
الإلتزامات	أقل من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
الإيرادات	أقل من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
المصروفات	أكثر من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم

ولتوضيح ما ورد بالشكل البيانى رقم (٥/١٢) يفترض أن المراجع يشك فـي أن حسـابات المدينين قد يكون مغالى في عرضها بالقوائم المالية بسبب وجـود أخطاء أو حسابات أوعمليات غير حقيقية ، ومن ثم فإنه بالرجوع الى التحليل الموضح يمكن أن يستنتج أن هذا يمكن أن يترتب عليه واحد من أربعة أخطاء مقابلة أخرى هى :-

- عرض بأقل من اللازم لحساب أصل أخر (مثل النقدية) .
- عرض بأكثر من اللازم في حساب إلتزام (مثل مدفوعات مقدمة من العملاء) .
- عرض بأكثر من اللازم في حساب الإيراد (مثل إيراد المبيعات) .
- عرض بأقل من اللازم في حساب المصروف (مثل مصروف الديون المعدومة) .

ومــن ثــم فإنـــه يمكن عن طريق حصول المراجع على مصادقات من العمـــلاء أو المديـــنين ، فضلا عن مراجعته المستندية لتلك الحسابات ، يمكن للمراجع إكتشاف ما يوجد من أخطاء بحسابات المدينين ، فضلا عن الأخطاء المقابلة في الحسابات الأخرى في نفس الوقت .

٤/٥ دراسة العلاقة بين تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة الإثبات وأساليب وإجراءات المراجعة

١/٤/٥ أنواع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها بأهداف المراجعة

يحدد برنامج المراجعة خطوات جمع أدلة الإثبات التى يتم إستخدامها عند أداء عمـــلية المراجعة ، بصفة عامة هناك ستة أنواع من أدلة إثبات المراجعة مـــتاحة للمراجع لتدعيم هدف عملية المراجعة هى :- دليل الإثبات المادى ، الإقـــرارات المقدمـــة عـــن طريق الطرف الثالث ، دليل الإثبات الرياضى ، الـــتوثيق المستندى ، الإقرارات المقدمة عن طريق موظفى العميل ، العلاقات المتداخلة بين البيانات .

١- دليل الإثبات المادى Physical Evidence

وهـــو يعـــبر عن دليل الإثبات الذى يمكن للمراجع أن يراه في الحقيقة ، ويمكن تبويب دليل الإثبات المادى الى نوعين :-

١- فحص الأصول **Examination of Assets** .

٢- ملاحظة أنشطة العميل **Observation of Client Activities** .

عـــلى سبيل المثال لأغراض تحديد أن المخزون موجود قد يقوم المراجع بـــتجميع أدلـــة الإثبات عن طريق فحص المخزون ، وقد يرغب المراجع في

تجميع أدلة إثبات بخصوص نشاط معين ، على سبيل المثال لتحديد ما إذا كان الموظف يقوم بختم كافة الفواتير بعبارة تم الدفع – يمكن للمراجع في تلك الحالة جمع أدلة الإثبات عن طريق ملاحظة نشاط ذلك الموظف عند تأديته للوظيفة ذاتها .

يمثل دليل الإثبات المادى نوع رئيسى من أدلة الإثبات الذى يستخدمه المراجع ، ويعتبر دليل صالح Competent بشكل كبير وغالبا ما يتم إستخدامه للتحقق من وجود الأصول المادية على سبيل المثال النقدية ، المخزون والأجهزة والآلات . ومن خلال ذلك الفحص المادى يمكن توفير دليل إثبات جيد على وجود الأصول أو الأنشطة ، رغما عن ذلك فإنه يقدم دليل إثبات محدود لأهداف المراجعة الأخرى . على سبيل المثال فعلى الرغم من أن المراجع يمكنه فحص المخزون ماديا ومن ثم يجمع دليل إثبات ملائم على وجود المخزون ، إلا أن مثل ذلك الفحص يوفر دليل إثبات أقل على أنه قد تم تقييم المخزون بشكل ملائم .

٢- الإقرارات المقدمة عن طريق الطرف الثالث

Representations By Third Parties

تعبر الإقرارات عن أدلة إثبات يحصل عليها المراجع من خلال المراسلات المباشرة مع أفراد أو منشآت بخلاف أفراد أو شركة العميل . فمعظم العمليات المالية المحاسبية ترتبط بالعميل وطرف خارجى ثالث ، فعن طريق الحصول على إقرارات مباشرة من تلك الأطراف الخارجية يمكن للمراجع الحصول على أدلة إثبات بخصوص وجهة نظر الطرف الثالث للعملية المالية . بوضوح فإن

قيمـــة ذلك الإقرار يعتمد على أهلية الطرف الثالث ورغبته في التعاون ، وغالبا ما يحصل المراجعون على إقرارات من الأطراف الخارجية التالية :-

- العملاء : للتصديق على أرصدة حسابات المدينين .
- البائعين : للتصديق على أرصدة حسابات الدائنين .
- البنوك : للتصديق على أرصدة الحسابات وأوراق القبض والمعلومات الأخرى .
- المحامين : للتصديق على الإلتزامات العرضية والإحتمالية .
- وكلاء المخزون : للتصديق على بنود المخزون المودع كأمانة أو في مستودعات عامة .

ويتمـــثل الإجراء الأكثر شيوعا لجمع دليل إثبات الإقرارات من الطرف الـــثالث فـــي طـــلب المصادقة Confirmation Request ، وقد أشار إيضاح معاييـــر المـــراجعة رقـــم ٩٧ القســـم رقـــم ٣٣٠ بعنوان عملية المصادقات Confirmation Process الى مسئولية المراجع عند الحصول على دليل إثبات عـــن طـــريق المصادقات ، كما إستلزم ذلك المعيار أن يقوم المراجع بتصميم طلب المصادقة حسب هدف عملية المراجعة والتأكيد المرتبط . وللتأكيد على إمكانية الإعتماد على دليل الإثبات الذى يتم جمعه عن طريق المصادقة يجب على المراجع أن يختار البنود محل المصادقة ، وأن يراقب عملية إرسال طلب المصـــادقة بالـــبريد ، وعـــلى إستلام رد الطرف الثالث على طلب المصادقة مباشـــرة عن طريقه . وبطبيعة الحال فإن الإدارة يجب أن تكون مسئولة عن عملية المصادقة بإعتبارها المسئولة عن إعداد القوائم المالية .

توفـــر المصـــادقات الإيجابيـــة أدلـــة إثبات مراجعة أكثر مصداقية من المصادقات السلبية ، ولاشك أن الحصول على الإقرارات من الغير توفر أدلة إثـــبات مـــراجعة جيدة جدا ، حيث أنها خالية من أى تحيز وبوجه عام فهى ملائمـــة للـــتأكيد محل الإختبار ، وتستخدم تلك الإقرارات بشكل دورى عن طريق المراجعين في كثير من مهام المراجعة .

٣- الدليل الحسابى Mathematical Evidence

يتضمن الدليل الحسابى إعادة العملية الحسابية لحسابات العميل عن طريق المـــراجع للتحقق من الدقة الحسابية لسجلات العميل . على سبيل المثال يمكن للمراجع تجميع قائمة بنود المخزون لتحديد أن إجمالى قيمة المخزون تتطابق مع التفاصيل الموضحة بالقائمة .

بوجـــه عـــام يعتبر دليل الإثبات الحسابى جزء ضرورى عن أداء عملية المراجعة ، على الرغم من أن العميل قد يكون لديه نظام محاسبى موثوق فيه وأن البنود الفردية قد تكون محددة بشكل دقيق .

وبطـــبيعة الحـــال فإن الدليل الحسابى لا يعتبر دليل إثبات كافى وصالح لوحده في حد ذاته ، حيث أن الأرقام التى أعيد حسابها قد لا تكون أفضل من الـــبيانات المحاســـبية القائمـــة فعلى سبيل المثال قد يتم جمع المخزون بشكل صحيح الا قد لا يكون محدد بشكل صحيح ، فالأرقام ذاتها قد تم جمعها بشكل صـــحيح الا أنها لم تثبت أن المخزون موجود ماديا أو أنه قد تم تقييمه بشكل سليم .

التوثيق المستندى Documentation

وتعـــبر عـــن عمـــلية فحص المراجع للمستندات لأغراض تدعيم عملية محاســـبية معينة ، على سبيل المثال لتحديد أن مصروف معين ملائم ، يمكن للمراجع أن يفحص الشيكات المرتبطة وأوامر الشراء الخاصة بالعملية المالية.

ويمكـــن أن يأتى التوثيق إما من مستندات داخلية أو خارجية ، ويتم إعداد المســـتندات الداخـــلية داخل المنشأة ذاتها ، حيث تتدفق من العميل الى طرف ثالث ثم تعود للعميل (على سبيل المثال إيصالات الودائع والشيكات المنصرفة) أو قد تظل في موقع العميل ولا تتدفق الى طرف ثالث (مثل ميزان المراجعة وتقارير الإستلام ومذكرات تسوية البنك) ، أما المستندات الخارجية فهى يتم إعدادها عن طريق أطراف خارجية ولكنها تكون موجودة بملف داخل المنشأة محل المراجعة ، على سبيل المثال فإن البائع يرسل للعميل فاتورة يطلب منه ســـدادها مقـــابل البضـــائع والخدمات التى قام بتوريدها ، وتعتبر المستندات الخارجية بطبيعة الحال قابلة للإعتماد عليها أكثر من المستندات الداخلية حيث أنها ناتجة من طرف ثالث حيادى ، كما أنها أقل تعرضا للتحيز من المستندات الداخـــلية . ومـــع ذلك فحيث أن تلك المستندات الخارجية تدخل ضمن نظام معلومات العميل من ثم فإنها لن تكون أكثر قابلية للإعتماد عليها كدليل مباشر مقارنة بالإقرار المقدم عن الغير من الطرف الثالث .

الإقرارات المقدمة من موظفى العميل Representations by Client Personnel

بصفة عامة يجب أن يحصل المراجعون على بعض أدلة الإثبات مباشرة مـــن العميـــل ، على سبيل المثال قد يستفسر المراجع من العميل عما إذا كان

هناك بضائع راكدة أو تالفة في المخزون ، وتعتبر تلك الإقرارات المقدمة من العميل بمثابة إيضاحات في ضوء أسئلة المراجع .

وغالبا ما تستخدم تلك الإقرارات عن طريق المراجع عند مراحل التخطيط المبكرة لعملية المراجعة بهدف توفير دليل إثبات عن سياسات العميل ومعلومات مرتبطة بالبيئة العامة للعميل ، وحيث أن العميل هو الذى يقدم تلك الإقرارات من ثم فإن نفعيتها تكون محدودة ، ولاشك أن تلك الإقرارات تفتقد أحد الخصائص الأربعة لأدلة الإثبات وهى الخلو من التحيز ، ومع ذلك فإن إقرارات العميل تعتبر هامة ومطلوبة في عملية المراجعة .

العلاقات المتداخلة بين البيانات Data Interrelationships

وتتضمن فحص ومقارنة العلاقات بين البيانات ، تلك البيانات قد تكون غير مالية (على سبيل المثال عدد العملاء ، ساعات العمل المباشرة) أو قد تكون مالية (على سبيل المثال معلومات مالية عن السنة السابقة ، معلومات مالية عن السنة السابقة ، معلومات مالية عن الصناعة) ويتم فحص تلك المعلومات لتحديد الإتجاهات والعلاقات . ويمكن الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة بالعلاقات المتداخلة للبيانات عن طريق أداء الإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** .

وقد أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٦) القسم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية على أن الإجراءات التحليلية يجب أن تستخدم أثناء مرحلة التخطيط وعند التوصل الى استنتاج أو رأى من عملية المراجعة .

٢/٤/٥ الأهداف الشاملة لإختبارات المراجعة Overall Test Objectives

يتكون برنامج المراجعة من إختبارات مراجعة مصممة لتحقيق أحد أو كل من الأهداف الرئيسية التالية :-

- إختبارات نظم الرقابة Test of Control .

وهى تحدد فعالية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية .

- إختبارات التحقق الأساسية Substantive Test .

وهى تحـــدد مـــا إذا كان هناك تحريف في القيمة النقدية أو ان الإفصاح موجودا في القوائم المالية .

يوضح الشكل رقم (٥/١٣) أن جودة نظام الرقابة الداخلية للعميل يؤثر عـــلى جودة القوائم المالية التى يعدها العميل ، ومن ثم فهو يؤثر على طبيعة وتوقيـــت ونطـــاق إختبارات التحقق الأساسية للمراجع . وقد إعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٧) القسم رقم ٣١٢ بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة بتلك العلاقة في نموذج مخاطر المراجعة مع مفهوم مخاطر الرقابة الداخلية . فإذا ما كان نظام الرقابة الداخلية قويا (بمعنى أن مخاطر الرقابة كانت منخفضة) ، فإن هناك إحتمال أقل أن تتضمن القوائم الماليـــة تحـــريفات جوهـــرية مقارنة إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا (بمعنى أن مخاطر الرقابة كانت مرتفعة) .

فإذا ما وجد المراجع أن نظام الرقابة الداخلية جيدا ، فانه قد يقرر أن يحد مـــن إختـــبارات الـــتحقق الأساسية حيث أن نظم الرقابة الداخلية للعميل من الأرجح أن تمنع أو تكشف أية تحريفات جوهرية ، تلك العلاقة تعتبر منطقية وهى تعـــنى ببساطة أنه إذا كان هناك إحتمال أقل بأن القوائم المالية تتضمن

علـى تحريفات جوهرية ، فإن المراجع قد يقوم بأداء إختبارات تحقق أساسية أقل والعكس صحيح .

بصـفة عامـة يقوم المراجعون بتحقيق أهداف كل من إختبارات الإلتزام بـنظم الـرقابة وإختبارات التحقق الأساسية عن طريق أداء إختبارات معينة يمكن تقسيمها الى أربعة أنواع رئيسية هى : الإختبارات التحليلية ، الملاحظة والإستفسار ، إختبارات العمليات بالإضافة لإختبارات الأرصدة .

شكل رقم (٥/١٣)

العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للعميل

وإختبارات التحقق الأساسية للمراجع

نظام الرقابة الداخلية	القوائم المالية	عملية المراجعة	القوائم المالية المراجعة
مخاطر الرقابة	إحتمال وجود تحريف	إختبارات التحقق الأساسية	مستوى التأكيد
منخفضة	منخفض	مقيدة	معقولة
مرتفعة	مرتفع	موسعة	معقولة

١- الإختبارات التحليلية Analytical Tests

تقـوم الإختـبارات التحليلية للمعلومات المالية بدراسة ومقارنة العلاقات الموجودة بين البيانات ، وهى تركز على معقولية تلك العلاقات كما أنها تحدد التقلبات غير العادية الموجودة في مثل تلك البيانات .

تلك الإختبارات يمكن أن تنبه المراجع وتجعله حذر تجاه التحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية ، على سبيل المثال فإن الزيادة الجوهرية في نسبة هامش الربح في السنة الحالية عن السنة السابقة يمكن أن تنشأ عن طريق المغالاة في العد أو التسعير لمخزون نهاية المدة .

٢- الملاحظة والإستفسار Observation and Inquiry

يقوم المراجعون بتوجيه إستفسارات لعديد من الأفراد كما يؤدون إختبارات فحص لتحديد من الذى يقوم بأداء نشاط محدد وكيف ومتى يتم أدائه . على سبيل المثال قد يستفسر المراجع من عديد من الأفراد الذين يقوموا بترحيل العمليات الى أستاذ مساعد المدينين ، وقد يقوم بملاحظة من الذى يقوم بإعداد مذكرة تسوية البنك ، وقد يلاحظ أى من العاملين الذين يدخلون البيانات داخل الحاسب الآلى .

يمكن أن يستخدم الإستفسار أيضا لإختبارات التحقق الأساسية ، على سبيل المثال الإستفسارات المرتبطة بالأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية ، وتعتبر وسيلة لأداء إختبارات التحقق حيث أنها توفر دليل إثبات يتعلق بكفاية الإفصاحات في القوائم المالية .

٣- إختبار العمليات Test of Transactions

وهى عبارة عن فحص المراجع للمستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل نوع معين من العمليات المالية ، حيث يمكن أن تخدم تلك الإختبارات في كل من أهداف إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة أو إختبارات التحقق الأساسية .

حيث تحقق إختبارات العمليات أهداف إختبار الإلتزام بنظم الرقابة عندما يكـون غـرض فحص المراجع في تحديد ما إذا كان يتم إتباع إجراءات نظم الـرقابة الداخلية . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص فواتير المبيعات مـن حيث توقيع الموظف المسئول بما يفيد مراجعته للدقة الحسابية ، فإذا ما كان توقيعه موجودا فإن ذلك مؤشر على إتباع الإجراءات الرقابية الموضوعة بشـكل صـحيح ، أما إذا لم تكن موجودة فإن ذلك يجعل المراجع يستنتج بأن الإجراءات الرقابية لا يتم الإلتزام بها .

كذلـك تحقق إختبارات العمليات المالية هدف إختبار التحقق عندما يكون غـرض فحص المراجع تحديد ما إذا كان قد حدثت أخطاء نقدية أثناء تشغيل العملية المالية ، ويمكن للمراجع إختبار عينة من فواتير المبيعات لتحديد ما إذا كـان تم تسجيلها بشكل صحيح في يومية المبيعات وترحيلها الى الأستاذ العام بشـكل دقيـق . فـإذا ما كشف ذلك الإختبار ذلك الإختبار عن فواتير لم يتم تسجيلها فإن المراجع قد يكتشف وجود أخطاء نقدية .

وإذا مـا حقق الإختبار أهداف إختبار الإلتزام وإختبارات التحقق معا في نفس الوقت فإن ذلك الإجراء يطلق عليه بالإختبار متعدد أو مزدوج الأغراض **Dual-Purpose Test** ، عـلى سبيل المثال قد يختار المراجع عينة من فواتير المـبيعات ويقـوم بفحص الفواتير للتحقق من توقيعات الموظف المسئول بما يشـير الى الإلـتزام بالإجـراءات الرقابية ، وفى نفس الوقت للتحقق من أن فواتيـر المـبيعات قـد تم ترحيلها الى يومية المبيعات بشكل صحيح . يعتبر الإختبار الأول بمثابة إختبار للإلتزام بنظم الرقابة **Test of Controls** حيث أن المـراجع يقوم فيه بتقييم ما إذا كان الإجراء الرقابى قد تم تطبيقه أم لا ، في

حين يعتبر الإجراء الأخير بمثابة إختبار تحقق Substantive Test حيث أن المراجع يقوم بإختبار وجود أخطاء نقدية أم لا .

٤- إختبار الأرصدة Test of Balances

يطلق على إختبارات المراجعة التى يتم أدائها مباشرة على الأرصدة الختامية لحساب معين مصطلح إختبار الأرصدة Test of Balances . وهى إختبارات تحقق اساسية مصممة لتحديد التحريفات عن طريق إختبارات مباشرة للأرصدة بدلا من إختبار العمليات التى تكون الرصيد . وكمثال على ذلك عندما يقوم المراجعون بالمصادقة على حسابات المدينين فإنهم يقومون بإختبار الأرصدة النهائية مباشرة .

وتعتبر إختبارات التحقق من العمليات وإختبار تحقق الأرصدة إختبارات متداخلة ، حيث أن كل مجموعة من العمليات تؤثر على رصيد الحساب . وحيث أن القيم بالقوائم المالية تعتبر تجميع للعمليات المالية ، لذلك فإن المراجع قد يقوم بإختبار العمليات التى تدخل في الحساب أو رصيد الحساب ذاته أو كلاهما :

أن الهدف الشامل للمراجع من تلك الإختبارات هو الحصول على أدلة إثبات صالحة وكافية خاصة بالرصيد الختامى في حسابات المدينين . أحد الوسائل للحصول على ذلك الدليل يتمثل في إختبار العمليات المالية الداخلة في الحساب سواء أكان مدينا أو دائنا ، ويمكن للمراجع أن يختار عينة من عمليات المبيعات وعينة من عمليات المتحصلات النقدية التى تؤثر على حسابات المدينين ويقوم بفحص المستندات المؤيدة لتلك العمليات المالية .

وكوسيلة أخرى للحصول على أدلة الإثبات إجراء مصادقة على عينة من أرصـــدة حســـابات المديـــنين . يتضمن ذلك الإختبار فحص مباشر للرصيد الختامى بدون الإشارة الى العملية المالية الفردية التى تم تجميعها للوصول الى الرصـــيد . فـــي معظـــم عمليات المراجعة يستخدم المراجع كلا النوعين من الإختـــبارات ، حيث يقوم بإختيار إختبار ملائم على أساس جودة دليل الإثبات الـــذى يمكن توفيره ، وتكلفة أداء الإجراء بالإضافة الى قابلية تطبيق الإجراء فـــي ظـــل الظروف المحيطة . بعض الحسابات في القوائم المالية قد لا يكون قـــابل للتطـــبيق عليها إختبارات الأرصدة ، على سبيل المثال حسابات قائمة الدخل التى يكون لها طبيعة معينة من شأنها أن أرصدتها الختامية لا يمكن أن يـــتم إختبارها مباشرة ، بالنسبة لتلك الحسابات يعتمد المراجع على إختبارات العمـــليات المالية أو إختبارات الأرصدة على حسابات الميزانية العمومية التى تؤثر على حسابات قائمة الدخل المرتبطة بها .

يوضـــح الشكل رقم (٥/١٤) العلاقة بين إختبارات المراجعة المصممة حسب الهدف الشامل وإختبارات المراجعة المصنفة حسب نوعها .

٣/٤/٥ أساليب المراجعة Audit Techniques

تعـــرف أســـاليب المـــراجعة بأنهـــا عـــبارة عن الطرق التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات ، ويمكن تبويب تلك الطرق الى عشرة أساليب رئيســـية فـــي ضوئها يمكن تكوين الأساس لتصميم برنامج المراجعة هى :- الفحـــص المـــادى ، المصادقات ، الفحص المستندى ، التتبع ، إعادة الأداء ، الملاحظة ، المطابقة ، الإستفسار ، الفحص ، الإجراء التحليلى .

شكل رقم (٥/١٤)

مصفوفة إختبارات المراجعة

حسب النوع والغرض

		غرض الإختبار	
		إختبارات تحقق أساسية	إختبار التزام بنظم الرقابة
نوع الإختبار	الإجراءات التحليلية	نعم (المثال ١)	غير قابل للتطبيق
	الملاحظة والإستفسار	نعم (المثال ٢)	نعم (المثالين ٣ ، ٤)
	إختبار العمليات	نعم (المثال ٥)	نعم (المثالين ٦ ، ٧)
	إختبارات الأرصدة	نعم (المثال ٨)	غير قابل للتطبيق

الأمثلة :-

١- مقارنـــة مصروفات السنة الحالية بمصروفات السنة السابقة وفحص أى تقلبات غير عادية .

٢- الإستفسار عن الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية .

٣- ملاحظة أن النقدية قد تم إيداعها يوميا عن طريق موظف مسئول .

٤- الإستفسار عن من الذى يقوم بإيداع النقدية ومتى يتم إيداعها .

٥- فحص الفواتير لتأييد أى إضافات على الأصول الثابتة في السنة الحالية .

٦- فحص فواتير المبيعات لتبين إذا كان توقيع مدير الإئتمان موجودا بما يفيد وجود موافقة إئتمانية ووجود سجل للإئتمان (إختبار الفحص) .

٧- الفحـــص المســـتندى من فواتير المبيعات حتى ملفات الإئتمان لتبين ما إذا كان عميـــل الشـــركة لديه ملف إئتمانى وقد تم الموافقة على منحه إئتمان (فحص إعادة الأداء) .

٨- المصادقة على أرصدة حسابات المدينين في نهاية العام .

١- الفحص المادى Physical Examination

هو عبارة عن نشاط الحصول على دليل الإثبات المادى ، وهو عبارة عن إجراء تحقق أساسى يتضمن عد أو فحص الأصول Counting or Inspection التى لهـا طبيعة الوجود المادى الملموس على سبيل المثال النقدية ، المخزون والآلات والأجهـزة . فعـند عـد النقدية أو المخزون أو فحص آلة جديدة فإن المـراجع يقوم بتطبيق أسلوب الفحص المادى Physical Examination . وهذا الأسلوب غير قابل للتطبيق على الأصول التى لها وجود يتم إثباته بشكل رئيسى عن طريق الفحص المستندى على سبيل المثال حسابات المدينين ، الإستثمارات أو المصروفات المدفوعة مقدما ، بالإضافة لذلك فإن هذا الأسلوب لا يطبق على الإلتزامات والإيرادات أو المصروفات .

يعتـبر تأكيد الوجود Existence Assertion هو تأكيد المراجعة الرئيسى الـذى يقوم بإختباره أسلوب الفحص المادى ، مع ذلك فإن ذلك الأسلوب يوفر أيضا دليل إثبات يرتبط بتأكيد التقييم Valuation Assertion حيث أن الكميات ترتبط بشكل مباشر بتحديد قيمة معظم الأصول . بالإضافة لذلك فإن المراجع أحيانـا مـا يحصل على أدلة إثبات ترتبط بجودة أو حالة الأصول من خلال الفحص المادى ، وذلك يؤثر أيضا على تأكيد التقييم . أيضا فإن تأكيد الحقوق والإلـتزام Right and Obligation Assertion يتم إختباره من خلال الفحص المـادى فقط للمدى الذى يدعم فيه إمتلاك ملكية الأصل . أيضا يمكن إختبار تأكيد الشمول Completeness Assertion من خلال الفحص المادى حيث أن تلك البنود المحذوفة من القوائم المالية قد يتم إكتشافها ، على سبيل المثال أثناء

إختبار عد المخزون قد يكتشف المراجع أن العميل قد فشل في تضمين بعض البنود في حصر المخزون .

علـى الـرغم مـن أن الفحص المادى عادة ما يوفر نوع من أدلة الإثبات الأكـثر قابـلية للإعتماد عليه والمرتبطة بتأكيد وجود الأصل ، فإن هناك نوع بديـل لأدلة الإثبات يمكن أن يكون مقبولا في بعض المواقف ، فعندما لا يكون لأصـل معيـن طبيعة الوجود الملموس فإن الفحص المادى يكون غير ملائما وبالتالى يتم إستخدام أشكال أخرى من أدلة الإثبات مثل الفواتير أو المصادقات . بالإضـافة لذلـك فإن جاذبية اصل معين أو سهولة تحويل الأصل الى نقدية أو حساسـية الأصـل وقابليته للإختلاس يؤثر على الحاجة الى الفحص المادى . حيـث يعتبر الفحص المادى للقيم الجوهرية للنقدية في الخزينة هاما جدا ، في حيـن أن الفحـص المـادى للآلات والمصانع أحيانا ما يتم حذفه أو تقييده الى فحص الإضافات خلال الفترة محل المراجعة .

ويعتمد قيام المراجع بالفحص المادى للأصول التى يحتفظ بها عن طريق الغيـر من الطرف الثالث على طبيعة الأصل وأهميته للقوائم المالية ، وسمعة وإستقلال الطرف الثالث ؛ والسلطة المفوضة الى الطرف الثالث بالإضافة الى رقابة العميل على ذلك الطرف الخارجى ، لذلك فإذا ما تم حفظ المخزون لدى الغيـر على سبيل المثال مخزن إستيدع وكان ذلك المخزون ذو قيمة جوهرية مـن إجمـالى الأصـول أو الأصول المتداولة فإن المراجع قد يعتبر الفحص المادى لذلك المخزون أمرا جوهريا .

تعتمد قابلية الإعتماد على دليل الإثبات الناتج من اسلوب الفحص المادى على درجة مهارة وخبرة المراجع الذى يقوم بأداء الفحص ، فإذا قام المراجع بإجراء عد المخزون بشكل ليس به عناية كافية أو أن المراجع ليس لديه خبرة

بإجراءات العميل التى تحدد حجم ووزن أو أبعاد المخزون ، فإن دليل الإثبات الـذى يتم الحصول عليه من الفحص المادى قد يكون مضللا ، بالإضافة لذلك إذا ما إفتقد المراجع الخبرة للحكم على نوع أو جودة المخزون كما هو الحال عـند مـراجعة مخـزون الجواهر والمعادن النفيسة ، فإن المراجع يجب أن يحصل على مساعدة من خبير أو متخصص بالأصل محل الفحص .

٢- المصادقات Confirmation

عـند إستخدام أسلوب المصادقات فإن المراجع يطلب رد كتابى من الغير مـن الطـرف الثالث بخصوص بند معين يؤثر على القوائم المالية . يستخدم المـراجعون دليل الإثبات الناتج من المصادقات بشكل كبير ، لذلك فإن تحديد الطـرف الـثالث الـذى ترسل اليه طلب المصادقة سوف يعتمد على طبيعة الحساب محل المراجعة .

تتمـثل الـتأكيدات الرئيسية التى يختبرها أسلوب المصادقة في تأكيدات الوجود والحقوق والإلتزامات ، ذلك الأسلوب يمكن أن يوفر أيضا دليل إثبات عـن تاكيدات التقييم والتخصيص ، والشمول والعرض والإفصاح . وغالبا ما يـتم إختـبار كـل من تأكيدى الوجود (أو الحدوث) والحقوق والإلتزامات المرتبطة بالنقدية وحسابات المدينين عن طريق أسلوب المصادقات .

ويلاحظ أن مصادقات حسابات المدينين للعملاء الحاليين لا يمكن أن يتوقع أن توفـر دليـل إثـبات عن تأكيد الشمول حيث أن العملاء قد لا يميلون الى الـتقرير عن أخطاء التدنيه في العرض في حساباتهم وحيث أن المراجع عادة ما يختار لإجراء المصادقة الحسابات ذات الأرصدة الأكبر المسجلة .

وعــادة ما يتم إختبار تأكيد التقييم أو التخصيص لحسابات المدينين بشكل جــزئى مــن خلال المصادقات ، على الرغم من أن تقييم حساب المدينين قد يسـتلزم مــراجعة المســموحات بالإضافة الى حسابات الديون المشكوك في تحصــيلها . وعندما يقوم المراجع بالمصادقة على أرصدة النقدية على البنك فــإن نموذج المصادقة يطلب أيضا معلومات بخصوص الرهونات والأصول المضــمونة مقابلها ، أيضا يمكن أن يوفر أسلوب المصادقات أدلة إثبات بشأن العرض والإفصاح .

٣- الفحص المستندى Vouching

وهــو عــبارة عــن فحص المستندات التى تدعم العملية المالية أو القيم المسجلة ، وحيث أن الغرض من أسلوب الفحص المستندى هو الحصول على دليل إثبات خاص بالبند المسجل في السجلات المحاسبية فإن توجيه البحث عن المستندات المؤيدة يعتبر أمرا هاما . ولأغراض الفحص المستندى فإن توجيه الإختــبار يكــون من البند المسجل الى المستندات المؤيدة . على سبيل المثال لــتجميع أدلــة إثــبات لتحديد ما إذا كان البيع المسجل قد حدث بالفعل ، فإن المراجع يمكن أن يفحص مستنديا المبيعات حتى المستند المؤيد - على سبيل المثال تقرير الشحن ، وكثير ما يستخدم الفحص المستندى أيضا للحصول على أدلة إثبات بخصوص الإضافات المسجلة على الأصول الثابتة أثناء العام فعن طريق الفحص المستندى لمشتريات الأجهزة والآلات المسجلة حتى المستندات المؤيــدة - على سبيل المثال فواتير الموردين ، يمكن للمراجع الحصول على أدلــة إثبات بخصوص ما إذا كان الشراء قد تم أم لا (الوجود أو الحدوث) ، وما إذا كانت القيمة المسجلة صحيحة أم لا (التقويم أو التخصيص) ، وما إذا

كـــان الأصل يخص العميل أما لا (الحقوق والإلتزامات) ، وما إذا كان البند الـــذى تــم إقتــناؤه قـــد تم تبويبه وعرضه كأصول ثابتة بشكل صحيح أم لا (العرض والإفصاح) .

ويعتـــبر تأكيد الشمول أكثر صعوبة لإختباره عن طريق أسلوب الفحص المســـتندى ، حيث أن إختبار تأكيد الشمول يتطلب من المراجع أن يبحث عن دليل إثبات عن البنود غير المسجلة ، وحيث أن الفحص المستندى يبدأ بالبنود المســـجلة فانـــه يمكن أن يحدد بصفة عامة العمليات المالية أو الحسابات غير المســـجلة ، ومـــع ذلك يمكن للمراجع إستخدام أسلوب الفحص المستندى في ظـــروف معيـــنة لإختبار تأكيد الشمول ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بإختبار المبيعات المسجلة بعد تاريخ نهاية العام وفحص تلك البنود على فواتير المبيعات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مبيعات كان يجب أن يتم تسجيلها قبل نهاية الســـنة (والذى يعترف بتأكيد الشمول) . بوجه عام فإن إختبارات المستندات الخاصة بالبنود غير المسجلة تتضمن أسلوب مراجعة أخر يعرف بالتتبع .

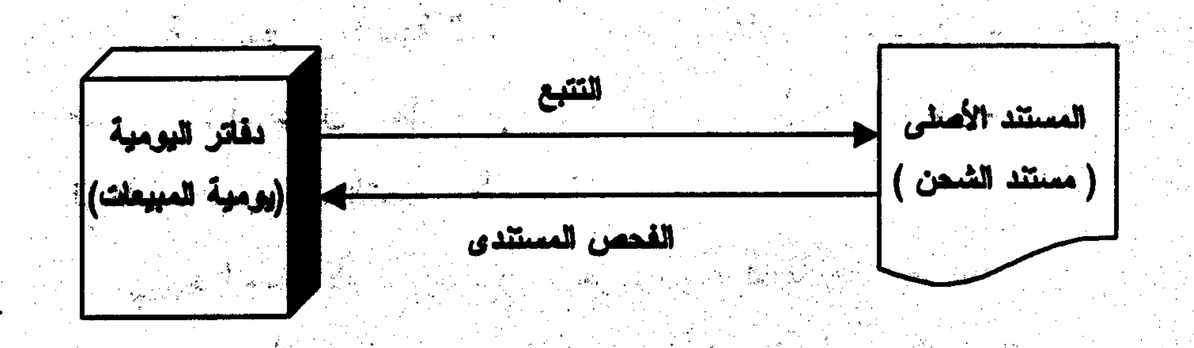
٤- التتبـــع Tracing

التتـــبع عـــبارة عن إتباع المستندات الأصلية حتى تسجيلها في السجلات المحاســـبية ، ويقـــوم المراجع بأداء ذلك الإجراء عن طريق إختيار مستندات أصـــلية مـــثل فواتيـــر المـــبيعات أو تقارير الشحن وتتبعهم من خلال النظام المحاســـبى الى تسجيلهم النهائى في السجلات المحاسبية - على سبيل المثال دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ . يعتبر إتجاه إختبار التتبع إجراء معاكس لإختبار الفحـــص المســـتندى . لذلك غالبا ما يستخدم المراجعون التتبع لإختبار تأكيد

الشـــمول . يوضـــح الشكل رقم (٥/١٥) الفرق بين أسلوبى التتبع والفحص المستندى .

شكل رقم (٥/١٥)

الفحص المستندى والتتبع



أسلوب التتبع يمكن أن يساعد المراجع في إختبار تأكيد الشمول حيث يبدأ المراجع مع المستند الأصلى الذى يجب أن يؤدى الى العملية المسجلة أو القيم المســجلة فـــي السجلات المحاسبية ، عن طريق إتباع المستند الأصلى حتى الســجلات المحاسبية ، يمكن للمراجع الحصول على دليل إثبات عما إذا كان البـــند تـــم تســـجيله أم لا . وتمثل المستندات الأصلية غير المسجلة تحريفات تأكيدات الشمول .

أيضـــا يمكـــن إختـــبار كل من تأكيدات التقييم أو التخصيص والعرض والإفصاح عن طريق التتبع ، حيث لن يقوم المراجع بتحديد أن البند قد سجل فقط ، وإنما أيضا أنه قد سجل بالقيمة الصحيحة وبذلك يتم فحص تأكيد التقييم أو التخصيص ، بالإضافة لذلك فإذا ما إكتشف المراجع أن البند قد تم تسجيله ولكـــن فـــي الحساب الخاطئ ، من ثم يمكن أن يحدد التحريف المرتبط بتأكيد العرض والإفصاح .

٥- إعادة الأداء Reperformance

يستخدم المراجعون أسلوب شائع للحصول على أدلة الإثبات هو إعادة أداء أنشطة العميل المرتبطة في العملية المحاسبية . في الواقع يحصل المراجع على دليل إثبات بخصوص أنشطة العميل عن طريق تكرار تلك الأنشطة ومقارنة النتائج مع نتيجة العميل . وحيث أن ذلك الأسلوب يتضمن تكرار شئ ما قام العميل بعمله ، فإنه يمكن إستخدام كل من إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية .

يخدم إعادة الأداء كإختبار للإلتزام بنظم الرقابة عندما يعيد المراجع أداء الإجراءات الرقابية لتحديد ما إذا كان الأداء الأصلى فعالا أم لا . على سبيل المثال إذا ما قام المراجع بإعادة جمع عينة من فواتير المبيعات ووجد خطأ عند مقارنته بالجمع الموضح بتلك الفواتير ، من ثم فإن ذلك يشير الى أن الإلتزام بالإجراءات الرقابية كان غير دقيقا .

أما الأمثلة على إستخدام أسلوب إعادة الأداء لإجراء إختبارات التحقق الأساسية فهى عديدة ، فغالبا ما يقوم المراجعون بإعادة العملية الحسابية للإستهلاك أو الربح لكل سهم الخاص بالفترة ومقارنة تلك النتائج مع نتائج العميل . أيضا قد يقوم المراجعون بإختبار الدقة الحسابية للمخزون عن طريق إعادة أداء عمليات الضرب والجمع لبنود المخزون ، ومن ثم فإن أسلوب إعادة العمليات الحسابية يحقق هدف تأكيد التقييم أو التخصيص .

أيضا يتم تطبيق إعادة الأداء على الوظائف الكتابية لإمساك الدفاتر التى تؤدى عن طريق العميل ، حيث للحصول على دليل إثبات خاص بالترحيل الصحيح والدقة الكتابية في دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ وموازين

المراجعة، فإن المراجع قد يقوم بإعادة أداء تلك الوظائف الكتابية مرة أخرى ، وعلى ذلك يمكن للمراجع أن يعيد ترحيل عينة من قيود اليومية لإختبار دقة عملية الترحيل أو يعيد جمع أعمدة اليوميات وحسابات الأستاذ لإختبار مدى دقتها الحسابية .

قد تمثل التحريفات التى يكتشفها المراجع أثناء تأدية تلك الإختبارات مخالفات لتأكيدات الوجود أو الحدوث الشمول أو العرض والإفصاح ، على سبيل المثال عندما يكتشف المراجع عند جمعه لحساب معين بالأستاذ أن بعض البنود قد تم بها إزدواج ، فإن تأكيد الوجود أو الحدوث يكون قد تم مخالفته ، وإذا وجد المراجع أن بعض البنود قد تم حذفها يكون تأكيد الشمول قد تم مخالفته ، وعند قيام المراجع بإعادة الترحيل قد يجد تحريفات في العرض والإفصاح عندما يتم ترحيل قيود اليومية الى حسابات بالخطأ .

٦- الملاحظة Observation

وهى تعنى أن المراجع يراقب الأنشطة المادية للعميل ويشاهدها ، على سبيل المثال قد يلاحظ المراجع جرد مخزون العميل بهدف تقييم درجة العناية التى تم بذلها في الجرد ، بالإضافة لذلك فإن بعض السياسات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية يمكن التحقق منها فقط عن طريق الملاحظة حيث أن أدائها لا يترك أى مجال للدليل المستندى ، وكأمثلة على ذلك نظم الرقابة الداخلية التى تتضمن الفصل بين الواجبات ومهارة وأهلية العاملين بالشركة .

وتختلف الملاحظة عن الفحص المادى في أن الفحص المادى يتضمن جرد أو فحص لأصل معين عن طريق المراجع كالنقدية أو المخزون أو

الآلات ، في حين أن الملاحظة تركز على أنشطة العميل بغرض فهم ما الذى يقوم بأدائها وكيف ومتى قام بأدائها .

٧- المطابقة Reconciliation

هى عملية المضاهاة والمطابقة لمجموعتين مستقلتين من السجلات ، فعند أداء عملية المراجعة تكون أحد مجموعات السجلات هى الخاصة بالعميل ، أما المجموعـــة الأخـــرى فهى الخاصة بالغير من الطرف الثالث . ويعتبر إعداد مذكرة تسوية البنك مثال شائع لذلك الأسلوب . فعند إستخدام أسلوب المطابقة فـــإن المـــراجع يفحص تحقق العميل من السجلات النقدية مع سجلات البنك ، وعن طريق دراسة الشيكات التى لم يتم صرفها بعد والودائع والبنود الأخرى محل التسوية يحاول المراجع أن يأخذ في حسبانه كافة البنود التى تجعل هناك فرق وإختلاف بين سجلات العميل وسجلات البنك .

يخدم أسلوب المطابقة بشكل رئيسى تأكيدات الشمول والوجود أو الحدوث، حيـــث عن طريق مطابقة مجموعتين من السجلات يمكن للمراجع أن يكتشف البنود التى لم يتم تسجيلها في سجلات العميل .

٨- الإستفسار Inquiry

يستخدم أسلوب الإستفسار (توجيه الأسئلة) بشكل موسع عند أداء عملية المـــراجعة ، وقد تكون الإجابة على تلك الأسئلة شفوية أو كتابية ، وحيث أن إدارة العميـــل وموظفيـــه على علم تام بأعمال الشركة ونظم الرقابة الداخلية الخاصة بها فإن المراجع ذو الخبرة سيستفيد حتما من أسلوب الإستفسار .

وعلى الرغم من أن الردود على الإستفسارات الكتابية أو الشفوية عادة ما تكـــون محدوده القابلية للإعتماد فإنها توفر نقطة بداية لأداء أساليب المراجعة

الأخـــرى ، بصفة عامة فإن الردود على الإستفسارات يمكن تقويتها من خلال أداء أساليب أخرى .

وبسبب أن أسلوب الإستفسار يعتبر أكثر عمومية ، من ثم فإنه يطبق على كـل مـن إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية كما أنه مفيد لأغراض إختبار كافـة تـأكيدات القوائـم المالية . وقد يستخدم المراجعون أسلوب الإستفسار لمعرفة ما هى إجراءات وسياسات الرقابة التى تم تحديدها ، وما هى المبادئ المحاسبية المستخدمة وكيف تم تشغيل العمليات المالية أو بهدف الحصول على تفسير من الإدارة عن نتائج إختبارات المراجعة .

الفحص Inspection

وهـو عـبارة عـن فحص المستندات بطريقة معينة تختلف عن أساليب الفحص المستندى **Vouching** أو التتبع **Tracing** ، فذلك الأسلوب يعتمد على الإطـلاع الهام على المستندات لمقارنة معلوماتها مع معلومات أخرى معلومة للمراجع أو مسجلة في الحسابات . وقد يتم إستخدام ذلك الأسلوب مع كثير من المسـتندات المتباينة على سبيل المثال عقود الإيجار وعقود الإتفاق ومحاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة وسياسات التأمين .

ويعتبر التمحيص **Scanning** نوع من أسلوب الفحص حيث يقوم المراجع بفحـص المستندات والإطلاع عليه بغرض تحديد البنود الشاذة غير العادية ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتدقيق دفتر حسابات المدينين لتحديد وجود أى عملاء ذو أرصدة دائنة ضخمة يتعين تصنيفها وعرضها كالتزامات .

أيضـا يمكـن أن يمـد أسلوب الفحص المراجع بمعلومات يتأسس عليها إختـبار عمـلية المـراجعة على سبيل المثال فحص أسلوب القرض لتحديد

معــدلات الفــائدة لأغراض إختبار مصروف الفائدة ، أيضا قد يدعم الفحص معــلومات مسجلة في السجلات المحاسبية ، على سبيل المثال تحديد الموافقة عــلى إقتــناء الآلات والمعــدات عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة ، وبسبب تعدد المستندات يمكن للمراجع أن يفحص كافة تأكيدات القوائم المالية عن طريق إستخدام أسلوب الفحص .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يتضـــمن أسلوب الإجراءات التحليلية عدد من الإجراءات يمكن أن يختار مــن بيــنها المــراجع لأداء ذلــك الأسلوب ، حيث يمكن أن يستخدم بعض الإختــبارات التحليلية التى تقوم بتحليل العلاقات بين البيانات ، ويتم إستخدام ذلك الأسلوب لتقييم معقولية البيانات ، على سبيل المثال قد يشير حساب بعض المؤشــرات أو الإتجاهــات من معلومات القوائم المالية الى أمور غير عادية تســتدعى من المراجع أن يقوم بالبحث على أدلة إثبات إضافية عن بند معين فــي القوائــم المالية . وحيث أن العلاقات غير العادية الموجودة بين البيانات يمكــن أن تحــدث لعديــد من الأسباب ، فإن الإجراءات التحليلية تخدم كافة تأكيدات القوائم المالية الخمسة .

٥/٤/٤ مضاهاة أساليب المراجع بأدلة الإثبات

Matching Audit Techniques with Audit Evidence

يمكــن أن يستخدم المراجعون أساليب المراجعة العشرة لجمع ستة أنواع مــن أدلــة الإثبات التى سبق مناقشتها في بداية ذلك الفصل ، ويمكن توضيح العلاقــة بيــن الأنــواع المختلفة لأدلة إثبات المراجعة وأساليب المراجعة في الشكل رقم (٥/١٦) .

شكل رقم (١٦/٥)

ربط أدلة إثبات المراجع بأساليب المراجعة

أنواع أدلة الإثبات	أساليب المراجعة المرتبطة	نوع الإختبار
١- دليل الإثبات المادى	الفحص المادى .	إختبار الأرصدة .
	الملاحظة .	الملاحظة والإستفسار .
٢- إقرار مقدم من الغير من الطرف الثالث .	المصادقة .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
٣- دليل الإثبات الحسابى .	إعادة الأداء .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
٤- التوثيق والمستندات .	إعادة الأداء .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	الفحص المستندى .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	التتبع .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	الفحص .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	المطابقة .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
٥- إقرارات مقدمة عن طريق موظفى العميل	الإستفسار .	الملاحظة والإستفسار .
٦- العلاقات المتداخلة بين البيانات .	الإجراءات التحليلية .	الإختبارات التحليلية .

كمـــا يوفـــر الجـــدول رقم (٥/١٧) مثالا عن كيف يمكن للمراجع من مضاهاة أو مطابقة دليل إثبات المراجعة بأساليب المراجعة .

شكل رقم (٥/١٧)

مقابلة دليل إثبات المراجعة بأساليب المراجعة

الهدف : هل رصيد الآلات تم عرضه بشكل عادل .

التأكيد : الوجود (هل الآلات موجودة بالفعل) .

الإختبارات	إجراء المراجعة	دليل إثبات المراجعة	اسلوب المراجعة	نوع الإختبار
١	تـم مـراجعة الأرصدة الإفتتاحية للسنة السابقة . تأييد الإضافات في تلك السنة عن طريق الفحص المستندى للفواتير .	التوثيق المستندى	الفحص المستندى	إختبار العمليات المالية .
٢	الفحص المادى للآلات المحددة في الأرصدة الختامية .	دليل الإثبات المادى	الفحص المادى	إختبارات الأرصدة
٣	مقارنــة الرصــيد فــي تلك السنة بنفس الرصيد في السنة السابقة .	العلاقات المتداخلة بين البيانات	الإجراءات التحليلية	الإختبارات التحليلية
٤	الإستفســار مــن العميــل بشأن وجود أية تغيرات .	قرارات مقدمة عن طريق موظفى العميل	الإستفسار	الملاحظة والإستفسار
٥	الحصــول على قائمة التغيرات في الآلات ومقارنتها بمستندات التأمين	التوثيق المستندى	الفحص	إختبار الأرصدة

يلاحظ أن كافة الإختيارات الخمسة توفر دليل إثبات على وجود الآلات . هــذا ويقــرر المراجع أى الإختيارات التى يتعين إستخدامها في ضوء تكلفة الإختيار مقابل عوائدها (تخفيض مخاطر المراجعة) .

بوجـــه عام يمكن القول بأنه للوفاء بهدف المراجعة يتطلب الأمر إستخدام أكـــثر مـــن أســـلوب واحد ، حيث يلاحظ أنه في الشكل السابق أن الأساليب الخمسة المختلفة تعتبر طرق لجمع أدلة الإثبات لتأكيد الوجود الخاص بالآلات، عـــلاوة عـــلى ذلك فبينما يتم إستخدام أسلوب مراجعة لإختبار حساب معين ، يمكن للمراجع أيضا جمع أدلة إثبات على حسابات أخرى بالقوائم المالية بسبب الطـــبيعة الثنائية لنظام القيد المزدوج . فعلى سبيل المثال عندما يقوم المراجع بإختـــبار صحة حسابات المدينين (الوجود) ، فإن المراجع أيضا يقوم بجمع أدلة إثبات على صحة المبيعات .

٥/٤/٥ الإنتهاء من برنامج المراجعة Finalizing the Audit Program

في بداية ذلك الفصل تم الإشارة الى أن عملية إعداد برنامج المراجعة قد تـــم تعريفها بأنها مجموعة متتابعة من الخطوات التى تربط تأكيدات المراجعة بـــأهداف عملية المراجعة بأدلة إثبات المراجعة بأساليب المراجعة وبإجراءات المـــراجعة . وعندما يختار المراجع أسلوب مراجعة معين (على سبيل المثال التتبع) للحصول على نوع معين من أدلة الإثبات (على سبيل المثال التوثيق المستندى في شكل فواتير المبيعات) لتحقيق هدف مراجعة معين (على سبيل المـــثال تحديـــد مـــا إذا كانت فواتير المبيعات التى تم إعدادها أثناء الفترة قد ســـجلت كمبيعات) والتي تم تطويرها من تأكيد المراجعة (على سبيل المثال الشـــمول) ، تكـــون النـــتيجة هى إجراء معين للمراجعة . وهكذا فإن إجراء المـــراجعة ببساطة يعتبر الأداة التى عن طريقها يتم الحصول على أدلة إثبات لـــلوفاء بهدف مراجعة معين مشتق من تأكيد مراجعة معين . يوضح الجدول

رقم (٥/١٨) شرح لكيفية الربط بين تلك الخطوات لأغراض إعداد برنامج مراجعة للمخزون .

شكل رقم (٥/١٨)

التأكيدات ، الأهداف ، أدلة الإثبات ،

الأساليب وإجراءات المراجعة للمخزون

تأكيد القوائم المالية	أهداف المراجعة	أدلة إثبات المراجعة المرتبطة	أساليب المراجعة	إجراءات المراجعة
الوجود أو الحدوث	أن المخزون المتضمن في الميزانية موجود ماديا .	دليل الإثبات المادى	الفحص المادى	عمل إختبار لعد المخزون
الشمول	تتضمن كميات المخزون كافة المنتجات ، المواد الخام .	التوثيق المستندى	التتبع	تتبع تقارير الإستلام المقدمة قبل نهاية السنة حتى سجلات المخزون .
الحقوق والإلتزامات	أن المنشأة لديها حقوق قانونية لملكية المخزون.	التوثيق المستندى	الفحص	فحص إتفاقيات المخزون المودعة كأمانة لتحديد العملاء أو البائعين .
التقويم والتخصيص	أن المخزون محدد بدقة عند التكلفة (الا اذا كان سعر السوق أقل) .	التوثيق المستندى	الفحص المستندى	الفحص المستندى لتكاليف المخزون المسجلة حتى فواتير البائعين .
العرض والإفصاح	أن المخزون قد تم تبويبه بشكل صحيح في الميزانية كأصول متداولة	التوثيق المستندى	الفحص	فحص مسودة القوائم المالية .

٥/٥ توثيق أدلة الإثبات في أوراق العمل

Documenting Audit Evidence in Working Papers

١/٥/٥ تعريف وأهداف أوراق العمل

يعـرف إيضـاح معايير المراجعة الأمريكى رقم (٤١) القسم رقم (٣٣٩) بعنوان أوراق العمل Working Papers تلك الأوراق بأنها عبارة عن السجلات الـتى يحـتفظ بهـا المراجع وتتضمن الإجراءات المطبقة والإختبارات المؤداة والمعـلومات الـتى تم الحصول عليها ، بالإضافة الى النتائج المرتبطة التى تم التوصـل اليهـا من خلال أداء مهمة المراجعة . ويجب أن تكون أوراق العمل وصـفية بالكامل، والا تتطلب أى تفسيرات منفصلة ، كما يجب أن تكون متسقة مع نوع تقرير المراجعة الذى تم إصداره . ويتم تصميم أوراق العمل ليس فقط لـتوفير تـأييد لـتقرير المـراجع وأدلة الإثبات التى قام بجمعها طبقا لمعايير المـراجعة وتقييمهـا . حيث أنها تخدم أيضا كأداة رئيسية مستخدمة عن طرق الأفراد المشرفين الذين يقومون بفحص العمل المؤدى لتحديد ما إذا كانت مهمة المراجعة قد إستوفت كافة معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

وتخـدم أوراق العمـل فـي مراجعة السنة السابقة كأساس لتخطيط عملية المراجعة في السنة الحالية . وتتضمن تلك الأوراق بنود مرتبطة بالسنة الجارية مـثل المعـلومات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للعميل كما هو قائم في السنة السـابقة ، ومقدار الوقت المستغرق في أداء كافة مجالات المراجعة الرئيسية ، وأى مشـاكل تم مواجهتها بالإضافة الى أى قيود معدلة مقترحة . وبصفة عامة فـإن أوراق العمل في السنة السابقة تلخص عملية فحص المستندات والسجلات أعضاء فريق عمل المراجعة في أداء مهامهم المحددة في عملية المراجعة .

غالـــبا مـــا يساعد موظفى العميل المراجعين في إعداد أوراق العمل عن طـــريق إعداد القوائم أو الجداول التى يطلبها المراجع ، فعلى سبيل المثال قد يقوم موظفى العميل بإعداد تحليل لحساب الإصلاحات ، وعندما يقوم موظفى العميـــل بإعداد أوراق العمل فإن المراجع يجب أن يمدهم بتعليمات تفصيلية ، كما يجب أن يقوم بتقييم جودة عملهم ، وفحص المعلومات التفصيلية المتضمنة فـــي القوائـــم عـــلى المستندات والسجلات الأصلية . بصفة عامة فإن إرتباط العميل في عملية إعداد أوراق العمل تخفض من أتعاب عملية المراجعة ولكنها تضعف من جودة عملية المراجعة حيث أن المراجع يقوم بتقييم العمل المؤدى عن طريق موظفى العميل ، أيضا فإن المراجع يؤدى إجراء المراجعة الخاص بفحص المدفوعات التى تشكل حساب الإصلاحات حتى يضمن ويتأكد من أن كافة البنود قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وملائم . وبصفة عامة يستخدم بعـــض المـــراجعين الحروف PBC أعدت عن طريق العميل **Prepared by Client** للإشارة الى أوراق العمل المعدة عن طريق موظفى العميل .

يمكن القول بأن أغراض إعداد أوراق العمل تتمثل في وظيفتين رئيسيتين هما :-

- توفيـــر الســـجل الرئيسى الذى يؤكد أن عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير مراجعة متعارف عليها .
- تساعد المراجع في أداء عملية المراجعة والإشراف عليها .

سجل أدلة الإثبات **Record of Evidence**

إن الغـــرض الرئيسى من إعداد أوراق عمل المراجعة يتمثل في أنها تعد بمـــثابة سجل لأدلة إثبات المراجعة والتي تعتبر أساس تأييد تقرير المراجع .

حيث تتضمن أوراق العمل كافة موازين المراجعة ، والقوائم الإختبارية والبرامج والمصادقات وجداول التحليل وغيرها من وسائل التوثيق الأخرى للمراجع . أن أوراق العمل تمثل دليل الإثبات الرئيسى الذى يفيد بأن المراجع قد أدى عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها متضمنة معايير العمل الميدانى وأنه قد توصل الي النتيجة الملائمة .

التخطيط Planning

تتيح أوراق العمل للمراجع أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة بشكل صحيح طبقا لما يتطلبه المعيار الأول من معايير العمل الميداني ، فأثناء عملية المراجعة يجب على المراجع أن يحدد ما هى الإجراءات التى يجب أدائها وتقييم الموقف القائم لعملية المراجعة وتحديد الأمور المطلوب أن يتم حلها قبل إتمام عملية المراجعة .

الفحص Review

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميدانى أيضا الإشراف الدقيق على المساعدين ، وأحد المظاهر الهامة لذلك الإشراف يتمثل في فحص عمل المساعدين عن طريق مسئول في مستوى أعلى ملائم . وكل عضو من أعضاء فريق العمل في المستوى الأعلى يمكنه فحص العمل المؤدى عن طريق أعضاء فريق المراجعة في المستوى الأدنى ومن ثم يمكن تقييم كافة نتائج عملية المراجعة .

٢/٥/٥ التقييم العام للمعلومات

يعد كل مكتب من مكاتب المحاسبة معايير مرتبطة بمحتوى وتنظيم أوراق العمل بغرض تسهيل عملية تنظيمها وفحصها بكفاءة ، حيث تقوم المكاتب باستخدام نظام ثابت للفهرسة Indexing يمكن من تحديد كل ورقة عمل كما أنه يسهل من الإشارة والإحالة المتبادلة لتوفير التوحيد داخل المكتب . وفى مكاتب المحاسبة الكبيرة توجد حسابات محددة في ترتيب محدد في أوراق العمل من أجل تسهيل الفحص الدقيق والنهائى لشريك المراجعة الذى لا يكون مرتبط بمهمة المراجعة .

بصفة عامة فإن أوراق العمل لها خصائص تنظيمية عديدة شائعة ومحتوى عام ، حيث عادة ما يصنف المراجعون أوراق العمل في ثلاثة أنواع من الملفات هى الملف الدائم ، والملف الجارى وملف السنة السابقة للمراجعة .

الملف الدائم Permanent File

تتضمن أوراق العمل التى يتم تضمينها داخل الملفات الدائمة Permanent Files معلومات ذات فائدة مستمرة للمراجع ، حيث يمكن أن تكون أوراق العمل إما صور أو نسخ من المستندات أو الإتفاقيات الهامة بالإضافة الى المعلومات التى يتم إعدادها عن طريق المراجع أو العميل وتتضمن ما يلى :-

١- جداول الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة المرحلة من فترات سابقة – على سبيل المثال الأصول الثابتة ، القروض طويلة الأجل وحقوق المساهمين . تتيح تلك الجداول للمراجع أن يحدد التغيرات بسهولة بالإضافة الى مساعدته في التركيز على التغيرات الحادثة فيها في السنة موضع المراجعة .

٢- توثيـق نظـام الرقابة الداخلية -على سبيل المثال الخرائط التنظيمية وخرائط التدفق التى يتم إعدادها عن طريق العميل أو المراجع .

٣- نـتائج الإجـراءات التحليـلية المؤداة في سنوات سابقة ، وغالبا ما تتضمن المؤشرات التاريخية الرئيسية وحسابات القوائم المالية كنسبة مئوية الى الإجمالى الملائم - على سبيل المثال حسابات قائمة الدخل معبرا عنها كنسبة من المبيعات .

ملف أوراق العمل في السنة الحالية

عـادة ما تتضمن ملفات أوراق العمل في السنة الجارية Current-Year Working Paper Files ما يلى :-

١- برنامج المراجعة .

٢- مسودة القوائم المالية للعميل وتقرير المراجع .

٣- ميزان المراجعة التشغيلى .

٤- بيان قيود التعديل وإعادة الترتيب المقترحة .

٥- جدول يربط ميزان المراجعة التشغيلى بحسابات الأستاذ الفرعية .

٦- جداول مؤيدة تدعم القيم التى يتم تضمينها في تلك الجداول .

يتم تصميم ملف أوراق العمل الجارية لتدعيم التأكيدات المنظمة في القوائم المالية ، ويتم تدعيم القوائم المالية عن طريق ميزان المراجعة التشغيلى والتي تـبين قيـود الـتعديلات وإعـادة الترتيب المقترحة . كل حساب في ميزان المراجعة التشغيلى بدوره مؤيد بجداول رئيسية وجداول تفصيلية مؤيدة .

كما توضح شرح لعملية الفهرسة ، حيث في ميزان المراجعة التشغيلى فإن الجدول الرئيسى الخاص بالنقدية موجود عند أ – ١ ، حيث يمكن لكل فرد يعمل فـــي مهمة المراجعة أن يذهب الى أ – ١ ويحدد الجدول الرئيسى للنقدية وكافة الجـــداول المؤيـــدة للنقدية . على سبيل المثال فإن مذكرة تسوية البنك الخاصة بالحساب المرقم ١٠١ – ١ موجودة في ورقة العمل أ – ا – ١ .

برنامج المراجعة Audit Program

يعـــبر برنامج المراجعة عن قائمة بإجراءات المراجعة تهدف الى إختبار الـــتأكيدات المتضـــمنة فـــي القوائـــم المالية ، ويقوم المراجع بإعداد برنامج المـــراجعة المـــبدئى فـــي مرحلة التخطيط وحيث يتم تعديله حسب ما تتطلبه الظروف عند أداء مهمة المراجعة .

القوائم المالية وتقرير المراجع

Financial Statements and Auditor's Report

تتضـــمن أوراق العمـــل للســـنة الجاريـــة مسودات للقوائم المالية للعميل بالإضـــافة الى مسودة بتقرير المراجع ، وإذا ما قام العميل بعمل تغيرات في القوائـــم الماليـــة ، يتم عادة تحديث تلك القوائم المالية لتظل متسقة مع ميزان المراجعة التشغيلى والجداول الرئيسية والمؤيدة .

ميزان المراجعة التشغيلى Working Trial Balance

يعبر ميزان المراجعة التشغيلى عن أوراق العمل الرئيسية التى تؤيد القوائم المالية للعميل ، ويشير الفهرس في العنوان الأول الى الجداول الرئيسية والمؤيدة الخاصة بأحد حسابات القوائم المالية .

جدول قيود التسوية وإعادة التبويب المقترحة

Schedules of Proposed Adjusting and Reclassification

يوفر ذلك الجدول قيود التسوية وإعادة التبويب التى يتعين ترحيلها الى ميزان المراجعة التشغيلى . ويتم عمل التمييز بين قيود التعديل وقيود إعادة التبويب حيث أن قيود إعادة التبويب لن تغير من أرصدة حسابات الدخل أو أرصدة الحساب الإجمالية ، على سبيل المثال فإن حسابات المدينين – المديرين قد يتم تضمينه في السجلات المحاسبية في حسابات المدينين – تجارى . من أجل توفير عرض ملائم بالقوائم المالية فإن حسابات المدينين – مديرين يتم إعادة تبويبها كحساب مستقل طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

الجداول الرئيسية **Lead Schedules**

يتضمن ميزان المراجعة التشغيلى عادة حسابات يتم التقرير عنها في القوائم المالية ، في معظم الحالات فإن القوائم المالية لن تعبر عن كل حساب بالأستاذ العام ، على سبيل المثال فإن العميل قد يكون لديه عدد من حسابات البنوك ، وكل منها لديه حساب منفصل بالأستاذ العام ، عادة ما تمثل القيم التى تم التقرير عنها في القوائم المالية كنقدية إجمالى : (١) أرصدة النقدية التى تم مطابقتها في كافة حسابات البنوك مضافا اليها (٢) أى حسابات نقدية نثرية ، (٣) ما في حكم النقدية . الجدول الرئيسى **lead Schedule** لاسيما بالنسبة لمهام المراجعة الضخمة يسد الفجوة ما بين ميزان المراجعة التشغيلى والأستاذ العام عن طريق وضع كافة حسابات الأستاذ العام التى يتم التقرير عنها كحساب واحد في القوائم المالية .

الجداول المؤيدة Supporting Schedules

تعبر الجداول المؤيدة عن أوراق العمل التى تدعم العمل المؤدى والنتائج التى يتم التوصل اليها عن القيم المتضمنة في الجداول الرئيسية ، ويطلق أيضا علـى الجـداول المؤيدة تعبير الجداول التفصيلية **Detailed Schedules** وهى تضم مجموعة من أوراق العمل ، ويعتمد تحديد النوع الدقيق للجداول المؤيدة وعددهـا لحسـاب معين على عديد من العوامل لعل أبرزها جوهرية البند ، وخصائص الحساب المرتبط بالإضافة الى إجراءات المراجعة المؤداة . بوجه عام يوجد سبعة أنواع من الجداول المؤيدة هى :-

١- ميزان المراجعة Trial Balance

يتضمن ميزان المراجعة التفاصيل التى تدعم حسابات القوائم المالية على سبيل المثال ميزان مراجعة حسابات المدينين ، هذا النوع من الجداول يتضمن قوائم تدعم حسابات الدخل (على سبيل المثال الإيرادات المتنوعة) وحسابات المصروفات (على سبيل المثال المصروفات القضائية أو القانونية) .

٢- التحليل Analysis

يعرض التحليل النشاط الكامل في أحد الحسابات ، غالبا ما تتضمن أوراق العمـل تحليل لأحد الحسابات على سبيل المثال الآلات والمعدات ، القروض طويـل الأجل ، وحقوق المساهمين . وتعتبر التغيرات في تلك الحسابات ذات أهمية نسبية لأنشطة العميل .

٣- المطابقة Reconciliation

تــربط مذكــرة المطابقة القيمة المسجلة في سجلات العميل بمصدر أخر وغالبا ما يكون مصدر خارجى . والمثال الشائع على ذلك مذكرة تسوية البنك والتي تتضمن مطابقة القيمة المسجلة في السجلات مع القيمة المسجلة في بيان البــنك . يتضــمن إعــداد مذكرة التسوية فحص المستندات والسجلات وأداء العمليات الحسابية .

٤- أوراق عمل الإجراءات التحليلية

Analytical Procedures Working Papers

وتوضح أوراق عمل الإجراءات التحليلية نتائج الإجراء التحليلي الذى يتم أداؤه على أحد الحسابات وإستنتاج المراجع من التحليل .

٥- أوراق عمل إجراءات ونتائج المراجعة

Audit Procedures and Findings Working Papers

وهى تعتبر أوراق عمل تلخص نتائج أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة المؤداة لتأكيد معين على سبيل المثال ملخص ردود المصادقات .

٦- التوثيق Documentation

يتضــمن التوثيق كافة أدلة الإثبات المكتوبة التى يقوم المراجعون بجمعها لــتوثيق صــحة العمــليات المالية ، وأرصدة الحسابات والإفصاحات بالقوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك مصادقات البنوك وحسابات المدينين وصور عقود العملاء .

٧- جداول المعلومات Information Schedules

تتضـــمن تـــلك الجـــداول معلومات أخرى بخلاف أدلة إثبات المراجعة ، وتحـــتوى تلك الجداول على سبيل المثال قائمة بساعات عمل العميل ، وأرقام تليفون العميل الهامة بالإضافة الى البيانات التجميعية لأغراض إعداد الإقرار الضريبى .

ملفات أوراق العمل للسنة السابقة Prior-Year Working Paper Files

تعـــبر مـــلفات أوراق العمـــل عن السنة السابقة عن ملفات أوراق العمل الجارية للسنة الماضية ، وقد تكون تلك الملفات مفيدة للمراجعين عند تخطيط عملية المراجعة للسنة الحالية .

٣/٥/٥ ملكية وسرية أوراق العمل

Ownership and Confidentiality of Working Papers

تعتـــبر ملكية وسرية أوراق العمل في غاية الأهمية سواء للمراجعين أو للعملاء على النحو التالى :-

الملكية Ownership

ســـواء تـــم إعـــداد أوراق عن طريق العميل أو المراجع فإنها تمثل ملكية لمكـــتب المحاســـبة ، حيـــث يجـــب أن يـــتم إعادة مستندات وسجلات العميل المستخدمة أثناء مهمة المراجعة الى العميل ، إلا أن العميل قد يقوم بإعداد نسخ وصـــور عديدة من المستندات والسجلات الهامة ليضمنها أوراق العمل . ويجب على المراجع أن يحتفظ بنظام رقابة على أوراق العمل في كافة الأوقات .

السرية Confidentiality

يجب أن يتم ضمان سرية أوراق العمل أثناء أداء مهمة المراجعة ، حيث يجب حماية أوراق العمل من الإقتراب غير الشرعى أو المرخص به عن طريق موظفى العميل أثناء مهمة المراجعة . وتعتبر سرية أوراق العمل غاية في الأهمية للدرجة التى يتعين معها أن يؤمن المراجعون أوراق العمل ، حيث أن أوراق العمل لا يتم تقديمها لأية أطراف خارجية بدون إذن العميل أو بدون وجود إذن قضائى صحيح للمسئول أمام المحكمة للشهادة أو بسبب وجود ضرورة للوفاء بالأحوال المقررة عن طريق القاعدة رقم ٣٠١ من دليل السلوك المهنى المريكى [١] .

٤/٥/٥ إعداد أوراق العمل Preparation of Working Papers

إن الإعداد الصحيح لأوراق العمل يعنى توثيق الآتى :-

١- العمل المؤدى .

٢- دليل الإثبات الذى يتم تجميعه .

٣- النتائج التى يتم تحقيقها .

٤- الإستنتاجات التى تم التوصل اليها .

---

[١] تنص القاعدة (٣٠١) من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بعنوان أسرار العملاء على أنه يجب على العضو عدم إفشاء أى أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الا بموافقة العميل نفسه ، لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

يوضـــح الشكل رقم (٥/١٩) نموذج لأوراق العمل ، بوجه عام يجب أن تتميز أوراق العمل التى يتم إعدادها بشكل صحيح بعديد من الخصائص هى :-

١- يجـــب أن يكون لأوراق العمل عنوان صحيح يتضمن إسم العميل ، وعنوان أوراق العمل ، والفترة المغطاة ، إسم الذى قام بإعدادها ، تاريخ إعداد أوراق العمل ، إسم القائم بفحص أوراق العمل ، تاريخ الفحص ، رقم الإحالة والفهرسة .

شكل رقم (٥/١٩)

نموذج لأوراق العمل

اسم مكتب المراجعة	**أ - ٢**
جرد حساب صندوق المصروفات النثرية	**تم إعدادها بمعرفة السيد/..........**
	بتاريخ / /
التاريخ / /	**تم فحصها بمعرفة السيد/..........**
	بتاريخ / /

جرد النقدية ١٥٠٠

إيصالات مصروفات نثرية مدفوعة

مدفوعة الى	رقم الإيصال	القيمة	
السيد /	١٥٣٠٠	٧٠٠	
السيد /	١٥٣٠١	٥٠	
			٧٥٠
			٧٥٠
			a,t

حيث أن a تتفق مع الأستاذ العام

t مجموع العمود

تـــم جـــرد خزينة المصروفات النثرية في .... في تمام الساعة .... في وجود الأســـتاذ / .... أمين الخزينة ، بعد عملية الجرد تم إعادة النقدية بخزينة المصروفات النثرية اليه مرة أخرى.

٢- يجـــب أن تشير أوراق العمل بوضوح الى العمل المؤدى ، وذلك قد يستلزم :-

أ - مذكرة مكتوبة .

ب- تحديد الخطوات الملائمة في برنامج المراجعة .

جـــ- إجــراء الـــتعريفات عـــن طـــريق تحديد مجموعة من الرموز Notations يطـــلق عليها بالعلامات Tick Marks مباشرة على أوراق العمل وشـــرحها . وأحيانـــا يختار مكتب المحاسبة مجموعة من العلامات المعيارية لتسهيل فحص أوراق العمل .

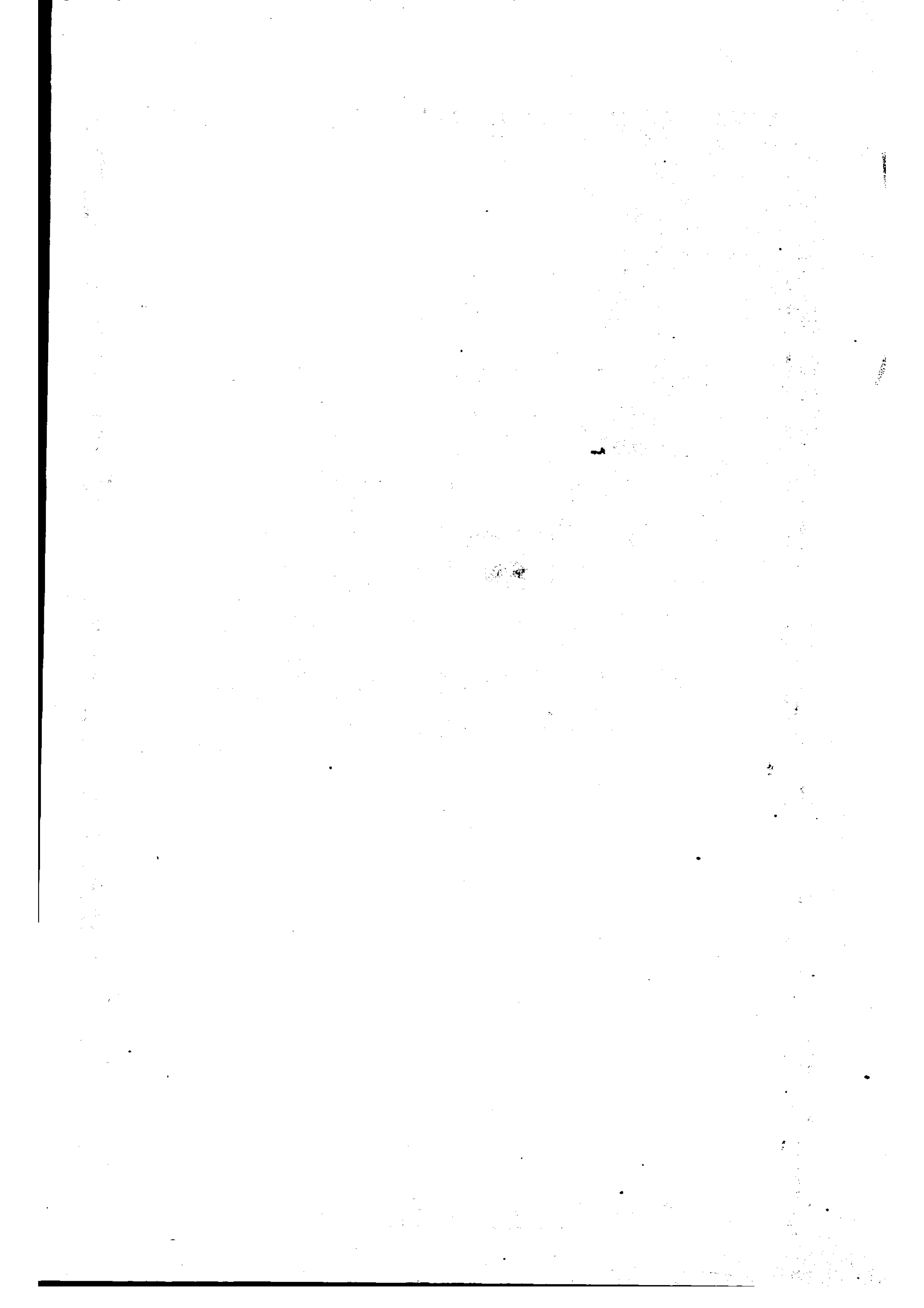
٣- يجـــب أن تستوفى أوراق العمل بوضوح الأهداف التى من أجلها تم تصميمها .

٤- يجب أن يتم ذكر إستنتاجات المراجع بوضوح .

وعادة ما يستخدم المراجع عند القيام بعمل عديدا من الرموز أو العلامات لكل نوع من العمليات ، حيث يتم الإستعانة بعلامة معينة للمراجعة المستندية ، وعلامـــة أخـــرى لمـــراجعة الترحيلات ، وعلامة ثالثة لمراجعة المجاميع ، وعلامة رابعة لمراجعة كل المجاميع من صفحة الى أخرى ، وعلامة خامسة لمراجعة بنود دفتر النقدية مع كشف حساب البنك وهكذا ... وليس هناك نظام موحد حيث تختلف تلك العلامات ومدلولها لكل مكتب محاسبة ، ويتعين التقيد باســـتخدام أعضـــاء فـــريق العمل نظام علامات المكتب وعدم إفشاء مدلولها لموظفى العميل .

الفصل السادس

دراسة هيكل الرقابة الداخلية



الفصل السادس

دراسة هيكل الرقابة الداخلية

Consideration of Internal Control

مقدمة :

لاشك أن نظام الرقابة الداخلية للعميل يؤثر جوهريا على أداء عملية المراجعة حيث عندما يكون ذلك النظام غير فعالا، يتعين على المراجعين القيام بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية .

يهتم ذلك الفصل بدراسة هيكل الرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة وإيضاحاتها، وفى سبيل تحقيق ذلك يتعين تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية، وتحديد ووصف مكونات نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الأنواع الأربعة للأنشطة الرقابية، وشرح العلاقة بين الأنشطة الرقابية وتأكيدات القوائم المالية، وتحديد القيود المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية، وشرح كيف يقوم المراجع بفهم نظام الرقابة الداخلية وكيفية قيامه بتقييم مخاطر الرقابة، وشرح آثار مخاطر الرقابة على عملية المراجعة، وتعريف اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية وشرح كيف يتم أدائها، وتحديد مسئولية المراجع فى إبلاغ المعلومات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية التى يتم الحصول عليها أثناء أداء مهمة المراجعة.

وفى سبيل ذلك تم تقسيم الفصل إلى خمسة موضوعات رئيسية على النحو التالى:

٦/١ طبيعة أهداف الرقابة الداخلية The Objectives Of Internal Control

إن حجـــم منشـــأة الأعمـــال، ودرجة كثافة أعمالها والانتشار الجغرافى لأنظمـــتها تمـــنع مجـــلس الإدارة والإدارة العـــليا من الإشراف على أعمالها مباشـــرة، حيـــث لايمكن لهم ببساطة ملاحظة أو إدارة أو الإشراف على كافة أنشطة المنشأة بأنفسهم، وإنما بالأحرى يحاولون أن يحققوا أهدافهم المخططة من خلال أنشطة الرقابة الداخلية التى تتخلل أعمال المنشأة.

وينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى على مايلى:

"يجـــب أن يحصل المراجع على فهم كاف بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيـــط عمـــلية المـــراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق الأساسية التى يتم أدائها".

وقـــد عـــرف إيضـــاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة الرقابة الداخلية **Internal Control** والتى يطلق عليها أيضا هيكل الرقابة الداخلية **Internal Control Structure**

بأنها عبارة عن العملية التى تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسئولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن المنشأة سوف تحقق عدد من الأهداف والتى تقع داخل ثلاثة مجموعات هى:

١- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية.

٢- فعالية وكفاءة أعمال المنشأة.

٣- الالتزام بالقوانين واللوائح.

لاشك أن الرقابة الداخلية توفر التأكيد المعقول على تحقيق كل هدف من تلك الأهداف الثلاثة، باعتبار أنها وسيلة للرقابة على أنشطة المنشأة وبغرض مساعدتها على التأكد من تحقيق تلك الأهداف.

وعلى الرغم من تحقيق المنشأة لأهدافها المرتبطة بإعداد التقارير المالية أو تحديد التزامها بالقوانين المرتبطة بالأنشطة داخل نظم رقابة المنشأة إلا أن تحقيق أهدافها المرتبطة بأعمالها سوف يعتمد ليس فقط على قرارات الإدارة، وإنما أيضا على تصرفات المنافسين بالإضافة إلى العوامل الأخرى خارج المنشأة.

يهتم المراجعون بصفة رئيسية بنظم الرقابة الداخلية التى تتعلق بهدف المنشأة من إعداد القوائم المالية لأغراض التقرير الخارجية بأنها قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. ومع ذلك قد يحتاج المراجعون دراسة نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بأهداف الأعمال منشأة والالتزام بالإجراءات الرقابية التى تتعلق بالبيانات التى يقوم المراجع بتقييمها واستخدامها عند تطبيق إجراءات المراجعة، على سبيل المثال فإن نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بالبيانات الإحصائية للإنتاج يمكن أن تكون ملائمة إذا ماقام المراجع باستخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية بهدف اختبار البيانات

المحاســبية، وعلى النقيض من ذلك فإن نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بالالتزام بتعليمات الصحة والأمان عادة ما لا ترتبط بمراجعة القوائم المالية.

بالإضــافة إلى أهمية الاحتفاظ بنظم رقابة داخلية من أجل تسهيل تحقيق أهــداف المنشــأة، فإن المنشأة التى تخضع لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC تحــتفظ بــنظم رقابــة داخلية من أجل الالتزام بالقانون. فى منتصف الســبعينات كــان المســئولين عــن عديد من الشركات الأمريكية قد سمحوا لموظفيهــم بسداد مبالغ ضخمة للمسئولين بالحكومات الأجنبية ، وقد تم النظر إلى تــلك المدفوعات من وجهة نظر ميثاق السلوك والأخلاق للأعمال والمهن بأنــه رشوة للحصول على عقود أعمال أو الاحتفاظ بها ، وقد ادعت الإدارة العــليا بأنهــا لم تكن على علم بأمر تلك المدفوعات . وكمحاولة لإيقاف سداد الرشــاوى وافــق الكونجرس أمريكى على قانون لمنع دفع الرشاوى للعملاء الأجانب **Foreign Corrupt Practices Act (Fcpa)**.

فى عــام ١٩٧٧ كــتعديل لقانون تداول الأوراق المالية الصادر فى عام ١٩٣٤ والذى يتطلب من الشركات المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) تصميم والاحتفاظ بنظام رقابة داخلية مقنع . ويستلزم ذلك القانون أن تحــتفظ الشــركات المســجلة بدفاتر وسجلات وحسابات تعكس بدقة وعدالة العمــليات المالية والتصرف فى الأصول ، وتقوم هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليــة بــإدارة ذلك القانون FCPA الذى يقضى باحتفاظ الشركة بنظم رقابة داخــلية بالإضافة إلى منع دفع الرشاوى، ونتيجة لذلك القانون قامت المنشآت بعمل تحسينات فى نظم الرقابة الداخلية وقامت بالتوسع فى تعيين أعضاء بقسم المراجعة الداخلية. ويتعرض المديرون والمسئولون بالشركات الذين لايلتزموا بذلك القانون إلى الغرامات والعقوبات التى قد تصل إلى السجن.

٢/٦ مكونات الرقابة الداخلية Component Of Internal Control

أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٨) القسم ٣١٩ بعنوان هيكل الرقابة الداخلية إلى أن هيكل الرقابة الداخلية فى المنشآت يتكون من خمسة مكونات أساسية هى:

١- بيئة رقابية Control Environment

٢- تقويم المخاطر Risk Assessment

٣- الأنشطة الرقابية Control Activities

٤- تشغيل وتوصيل المعلومات

Information Processing and Communication

٥- الإشراف والمراقبة Monitoring

ولاشك أن النظم الرقابية التى تحددها المنشآت داخل تلك المكونات الخمسة يمكن أن يكون لها أثر جوهرى مباشر على كيفية تخطيط المراجع وأدائه لعملية المراجعة.. حيث:

١- أن تلك النظم الرقابية توفر مصدر هام للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة Management Misrepreatation التى يمكن أن تحدث فى تأكيدات القوائم المالية.

٢- أن تعتبر المصدر الرئيسى للمعلومات الخاصة بالعمليات والطرق والسجلات والتقارير التى تستخدمها المنشأة لإعداد قوائمها المالية.

كلا النوعين من المعلومات هامة للمراجعين عند تحديد إجراءات المراجعة التى يتعين تأديتها.. وعلى الرغم من أن الأنواع الخمسة قد يتم تحديدها بشكل تحكمى إلا أنها مفيدة عند مناقشة طبيعة هيكل الرقابة الداخلية

وكيـف يمكـن أخذهـا فى الحسبان عند أداء عملية المراجعة، مع ذلك فإن الاهـتمام الرئيسى للمراجع يتمثل فى المقام الأول بما إذا كانت النظم الرقابية تتعلق بتأكيدات القوائم المالية وليس فى كيفية تبويبها.

يوضح الجدول رقم (٦/١) مكونات هيكل الرقابة الداخلية، والتى تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها وهى ترتبط بكافة أنشطة المنشأة أو أى من وحداتها التشغيلية أو وظائفها.

تعتـبر كافـة تلك المكونات قابلة للتطبيق على كل منشأة، ومع ذلك فإن الطـريقة الـتى بناء عليها يتم تطبيق تلك المكونات يجب أن يتم دراستها فى ضـوء حجم المنشأة.. وخصائص التنظيم والملكية، وطبيعة أعمالها وتكثيف وتعقـد أعمالهـا، وطـريقة حصولها على البيانات بالإضافة إلى المتطلبات التـنظيمية والقانونية التى تتعرض وتخضع لها.. وفيما يلى سيتم مناقشة كل مكـون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية، كما سيتم مناقشة أثر حجم المنشأة عـلى مكونـات هيكل الرقابة الداخلية وتحديد القيود الكامنة فى نظم الرقابة الداخلية للمنشأة.

٦/٢/١ البيئة الرقابية The Control Environment

تمثل البيئة الرقابية الأثر المتجمع للاتجاه العام وإدراك وتصرفات مجلس إدارة الشركة وإدارتها وملاكها على تحديد وتعزيز أو التخفيف من فعالية نظم الـرقابة المقـررة.. تضـع البيئة الرقابية أسلوب التنظيم وتؤثر على الوعى الـرقابى للعامـلين.. تؤثـر البيئة الرقابية على تحديد السياسات والإجراءات ودرجة التمسك بها، فهى تمثل الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية كما توفر النظام والهيكل، ويمكن تقسيم البيئة الرقابية إلى عدة عوامل فردية هى:

شكل رقم (٦/١)

علاقة مكونات نظام الرقابة الداخلية بالأهداف والمنشأة

الأهداف

إعداد التقارير المالية	الأعمال	الالتزام
البيئة الرقابية		
تقييم المخاطر		
الأنشطة الرقابية		
المعلومات والتوصيل		
الإشراف		

المكونات

المنشأة

١- الأمانة والقيم الأخلاقية.

٢- الارتباط بالجدارة.

٣- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

٤- فلسفة الإدارة ونظام التشغيل.

٥- الهيكل التنظيمي.

٦- تخصيص السلطة والمسئولية.

٧- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية.

١- الأمانة والقيم الأخلاقية:

لايمكـــن أن ترفع فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الأمانة والقيم الأخلاقيـــة للأفـراد الذيـــن يخلقوها ويديرونها ويقوم بالمراقبة عليها.. تعتبر الأمانـــة والقيم الأخلاقية عناصر جوهرية للبيئة الرقابية، حيث إنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية- المعايير الأخلاقية والســلوكية للمنشـــأة والطريقة التى فى ضوئها يتم توصيلها وتعزيزها تحدد الأمانة والسلوك الأخلاقى للمنشأة- تتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالـــة أو تخفيـــض الحوافز والاغواءات التى قد تحفز العاملين على ارتكـــاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، وهى تتضمن أيضـــا توصيل القيم الأخلاقية والمعايير السلوكية إلى العاملين من خلال قوائم السياسة، دليل السلوك ونموذج الإدارة للسلوك الملائم.

٢- الارتباط بالجدارة Commitment To Competence

الجدارة أو الصلاحية عبارة عن المعرفة والمهارات الفردية لتحقيق المهام الـــتى تصـــف وتحـــدد مهمة العامل، وتعنى الارتباط بالجدارة تحديد الإدارة مســـتويات الجدارة والأهلية لمهام محددة بغرض توصيف المهارات والمعرفة المطلوبة لكل موظف بالإضافة الى تعيين العاملين ذو الجدارة والأهلية لإدارة تلك المهام.

٣- مجلس الإدارة ولجان المراجعة

Board Of Directors and Audit Committee

كـــثيرا ما يحدد مجلس الإدارة المسئولية على الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية إلى لجان المراجعة، وتتكون لجان المراجعة عادة من ثلاثة إلى

خمسة مديرين لا يعتبرون أعضاء فى مجلس إدارة الشركة بصفة عامة توفر لجـان المراجعة خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخـارجيين. وكما سبق الذكر يتعين على المراجعين الداخليين إخطار لجان المـراجعة بـالأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة-على سبيل المثال أنظمة الإدارة غير الصحيحة . هذا المتطلب قد يقوى من عملية إعداد التقارير الماليـة، أيضـا يمكن للجان المراجعة الفعالة أن تدعم محاولات المراجعين الخارجيين والداخليين لتحسين الرقابة الداخلية .

٤- فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها

Management's Philosophy and Operating Style

تتمـثل العوامـل الـتى تؤثر على البيئة الرقابية فى مدخل الإدارة لأخذ مخاطـر الأعمـال ومراقبـتها، واختيارها المتحفظ أو غير المتحفظ من بين المـبادئ المحاسبية البديلة، وإدراكها وتحفظها فى تطوير التقديرات المحاسبية بالإضـافة إلى اتجاههـا نحـو عملية تشغيل المعلومات والوظيفة المحاسبية والعاملين بها.

٥- الهيكل التنظيمى **Organizational Structure**

يحـدد الهيكـل التنظيمى شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية متضمنة تنظيم تشـغيل البيانات والإدارة المرتبطة ووظائف إعداد التقارير ، بصفة عامة يوفر الهيكل التنظيمى الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال.

٦- تخصيص السلطة والمسئولية

Assignment of Authority and Responsibility

يـتم تعزيـز الوعى الرقابى عندما يتم تحديد السلطة والمسئولية والأمور الأخـرى المرتـبطة بالـرقابة وتوصيله بوضوح إلى كافة مستويات الإدارة

والعاملين بالمنشأة . عادة ما تحقق المنشآت تلك الأهداف من خلال خرائط التنظيم، أو وكيل سياسات وإجراءات الشركة، وقوائم السياسة المرتبطة بتطبيقات الأعمال المقبولة، وتحديد التعارض فى المصالح ومسئوليات العاملين عندما ينشأ مثل هذا التعارض، ودليل السلوك، وتوصيف الوظائف وتوثيق نظم الحاسب الإلكترونى.

٧- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية

Human Resource Policies and Practices

يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المنشأة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير. ويتوقف تحديد ما إذا كان العاملين لديهم تلك الخواص على نتائج سياسات وإجراءات المنشأة فى تعيين وتدريب وتحفيز وتقييم الأداء والترفيه- يجب أن تتأكد الإدارة أيضا من أن العاملين لديهم من الإمكانيات ماتؤهلهم للاضطلاع بمسئولياتهم المقررة.

٦/٢/٢ تقويم المخاطر Risk Assessment

يتمثل تقويم المخاطر لأغراض إعداد التقارير المالية فى تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال فإن تقويم المخاطر يمكن أن يهتم بكيفية أخذ المنشأة فى حسبانها لاحتمال وجود عمليات مالية غير مسجلة ، أو تحديدها وتحليلها للتقديرات المسجلة فى القوائم المالية. تنشأ المخاطر من كل من ظروف خارجية وداخلية يمكن أن تؤثر عكسيا على قدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية. وبعد تحديد تلك المخاطر يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية تلك المخاطر واحتمالات حدوثها، وطرق

إدارتهـــا. وقـــد تستهل الإدارة الخطط والبرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تقبل المخاطر بسبب التكلفة أو بسبب اعتبارات أخرى.

تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب عديد من الظروف – على سبيل المثال:

- الـــتغيرات فى البيئة التنظيمية أو التشغيلية التى تؤدى إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر أخرى.
- عاملين جدد لديهم تركيز مختلف عن فهم الرقابة الداخلية.
- تغيرات جوهرية أو سريعة تحدث فى نظام المعلومات.
- نمو جوهرى وسريع للأعمال.
- إدخال تكنولوجيا جديدة فى عملية الإنتاج أو نظم المعلومات.
- إدخـــال خطـــوط جديدة فى الصناعة أو العمليات التى ليس للمنشأة خبرة كبيرة بها.
- التوسع أو الحصول على أعمال فى بيئة أجنبية.
- اختيار مبادئ محاسبية جديدة أو التغيير فى المبادئ المحاسبية.

إن تقويـــم المنشأة للمخاطر يختلف عن دراسة المراجع لمخاطر المراجعة عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية. حيث إن هدف تقويم الإدارة للمخاطر يتمثل فى تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التى تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة. بيـــنما يقوم المراجع بتقديم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتقييم **Valuate** احتمال وجود ترتيبات جوهرية يمكن أن تحدث فى القوائم المالية.

٣/٢/٦ الأنشطة الرقابية Control Activities

تتمثل الأنشطة الرقابية فى السياسات والإجراءات التى تحددها الإدارة لتحقيق أهدافها. وتلك الأنشطة لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات مختلفة داخل التنظيم. وتمتد الأنشطة الرقابة لأبعد من النظام المحاسبى لضمان توليد قوائم مالية دقيقة وذات مصداقية. يمكن أن ترتبط الأنشطة الرقابية بفحص الأداء وتشغيل المعلومات ونظم الرقابة المادية والفصل بين الواجبات.

١- عمليات فحص الأداء Performance Review

تستخدم الإدارة عند فحص الأداء البيانات المحاسبية والتشغيلية لتقويم الأداء، وبعد ذلك نقوم بإجراء التصرفات التصحيحية، وتتضمن عملية فحص الأداء:

أ - مقارنة الأداء الفعلى (أو النتائج التشغيلية) مع نظيرها المقدر بالموازنة، أو التنبؤات أو الأداء فى الفترة السابقة أو بيانات المنافسين بالإضافة إلى الأنواع المختلفة للبيانات – سواء مالية أو غير مالية – التى قد ترتبط ببعضها البعض. على سبيل المثال تحليل المؤشرات المالية.

ب- مؤشرات الأداء (والتحرى عنها) التى تتناسب مع بيانات تشغيلية أو مالية.على سبيل المثال: فحص Investigating الانحرافات فى الكمية أو سعر الشراء أو النسبة المئوية للمرتجعات إلى إجمالى الأوامر.

جـ- فحص Review الأداء الوظيفى المتعلق بالنشاط ،على سبيل المثال الأداء المرتبط بأداء المدير المسئول عن قروض العملاء بالبنك مع معيار معين ، على سبيل المثال أهداف مخططة أو إحصائية اقتصادية .

ويمكـــن للأفراد عند مستويات مختلفة فى التنظيم أن يقوموا بعمل فحص لـــلأداء، وقد يستخدم المديرون عمليات فحص الأداء لاتخاذ قرارات تشغيلية ذات غــرض وحيــد ، وعـــلى سبيل المثال قد يقوم المديرون بتحليل الأداء ويؤسســـون قرارات التشغيل عليها حيث إن تلك البيانات تتسق مع توقعاتهم، هــذا النوع من الفحص يعزز ويقوى من مصداقية البيانات، ومع ذلك فعندما يتابع المديرون النتائج غير المتوقعة المحددة عن طريق نظام التقارير المالية، تصبح عمليات فحص الأداء وسيلة رقابية مفيدة على عملية إعداد تلك التقارير المالية.

٢- تشغيل المعلومات **Information Processing**

تعـــبر النظم الرقابية لتشغيل المعلومات عن سياسات وإجراءات مصححة بحيــث تتطلب تفويض السلطة على اعتماد العمليات والضمان ودقة وشمول تشـــغيل العمليات المالية ، وقد يتم تبويب الأنشطة الرقابية حسب نطاق النظام الـــذى يؤثـــر فيه ، وتعتبر الأنشطة الرقابية التى تمنع أو تكتشف الأخطاء أو المخالفـــات الخاصــــة بكافة النظم المحاسبية هى نظم رقابة عامة **General Controls** ، وتؤثـــر تـــلك الـــنظم الرقابية العامة على دورات العمليات ويتم تطبيقها على تشغيل المعلومات كوحدة واحدة. وهى تتضمن نظم رقابة مرتبطة بـــأمور مـــثل مركـــز الحاســـب العام ، اقتناء أجهزة الحاسب وبرامج النظم وصـــيانتها بالإضـــافة إلى إجراءات التخزين والاسترجاع ، ومن جهة أخرى يطـــلق على النظم الرقابية المتعلقة بتشغيل نوع محدد من العمليات على سبيل المـــثال الأجور أو المبيعات أو التحصيلات بتعبير نظم الرقابة على التطبيقات **Application Controls** .

ويمكن تقسيم الأنشطة الرقابية المرتبطة بتشغيل العمليات المالية إلى عدة مجموعات. هي:

أ - التصديق السليم للعمليات المالية.

ب- تصميم واستخدام مستندات وسجلات كافية.

جـ- ضبط مستقل للأداء .

أ - التصديق السليم للعمليات المالية

Proper Authorization of Transactions

تتمثل الخطوة الأولى فى تشغيل المعلومات فى وجوب الموافقة على العمليات المالية عن طريق شخص ملائم قبل أن يتم تشغيلها، إن تحديد السلطة والمسئولية للأفراد لأداء وظيفة معينة يتطلب أن يكون الشخص مسئول عن تصرفاته، ولاشك أن ذلك سيؤدى حتما إلى تعزيز عملية الرقابة.

اعتمادا على طبيعة وجوهرية العمليات المالية للمنشأة، تقوم المنشأة بوجه عام بتحديد سياسات تتعلق بالمستوى الإدارى الذى يمكن أن يصدق على العمليات المالية، بمنحها السلطة أو الإذن للتصرف نيابة عن المنشأة، وكلما زادت جوهرية العمليات المالية للمنشأة، كلما ارتفع المستوى الإدارى المطلوب أن يصدق عليها. بصفة عامة يكون للإدارة العليا السلطة على التصديق على العمليات المالية الأكثر جوهرية ، وغالبا مايتم توثيق المسئولية عن التصديق على العمليات المالية فى دليل السياسات والإجراءات وتوصيف الوظائف.

وقد تكون سلطة التصديق عامة أو محددة، وتقوم الإدارة بعمل التصديق العام عن طريق تحديد السياسة أو الظروف العامة التى فى ظلها يتم التصديق على النشاط ، ويقوم المرؤوسين بتطبيق التصديق العام عن طريق الموافقة على كافة العمليات التى تدخل حدود السياسة المقررة ، فعن طريق تحديد قائمة للأسعار

توفــر الإدارة التصـــديق العـــام على بيع المنتجات عند أسعار معينة. أما سلطة التصـــديق المحددة Specific Authorization فهى تمنح السلطة على أساس حالة محـــددة والــتى عـــادة ماتكون ضرورية للعمليات المالية غير الروتينية أو غير الدوريـــة ، على سبيل المثال فإن الحصول على قروض طويلة الأجل لأغراض التوسع فى الأعمال يستلزم الحصول على سلطة تصديق محددة.

ويتعين أن يتم التفرقة فيما بين سلطة التصديق Authorization وإعطاء الموافقة Approval ، فالعامل الذى يعطى الموافقة عن تصرف معين يعنى أنه قـــد تحقق من أن العملية المالية مستوفاة للشروط المقررة عن طريق السياسة المقـــررة أو تصديق الإدارة- على سبيل المثال قد تصدق الإدارة على سياسة ائـــتمان عامة، ويقوم المسئول بمنح ائتمان لأحد العملاء يقابل تلك المتطلبات المقررة فى ظل تلك السياسة العامة، وعلى وجه التحديد فإن المسئول قد وافق على إجراء عملية البيع الآجلة للعميل على أساس إن العملية المقترحة تتلاءم مع سلطة التصديق العام المقررة عن طريق الإدارة.

ب- تصميم واستخدام مستندات وسجلات كافية

Design and Use Adequate Records And Documents

حيـــث أن الخطـــوة الأولى تتمثل فى إنتاج قوائم مالية تعرض بعدالة فى تسجيل الحقائق المرتبطة بالعمليات المالية أول بأول وبدقة ، ولذلك يتعين على المنشـــآت أن تقوم بتصميم مستندات وسجلات كافية لتسجيل الحقائق المرتبطة بالعمليات المالية والأحداث وتحديد قيمة تلك العمليات على وجه سليم.

وكمـــا ســـبق المناقشة فإن إجراءات التصديق والموافقة تمثل نظم الرقابة الداخلية الأولية على العمليات المالية، وغالبا ماتوفر المستندات توقيع مكتوب

بخط اليد يفيد التصديق والموافقة على العملية المالية، ولاشك أن وجود عمليات التصديق والموافقة يسهل من تسجيل العمليات على وجه صحيح.

ويشار إلى السجل المبدئى الذى يصف العملية فى ظل بيئة تشغيل يدوية بمصطلح مستند المصدر Source Document ، حيث يوفر الأساس لتسجيل العملية فى السجلات المحاسبية .

ويجب أن يكون لمستند المصدر الخصائص التالية :

- أن يكون مستند مرقم بشكل مسلسل حتى يسهل عملية الرقابة على المستندات غير المستخدمة أو المفقودة والمحاسبة على مستندات المصدر.
- أن يتم إعدادها عندما يتم تنفيذ العملية المالية وذلك لزيادة احتمال تسجيل التفاصيل الخاصة بالعملية بدقة .
- أن يتم تصميمها للحصول على تفصيل كاف باحتياجات الأعمال والمتطلبات المحاسبية.
- أن يتم ترك فراغ للتوقيع لتحديد المسئولية الخاصة بإعداد المستند.
- أن يخضع لضمانات معينة للإقتراب حتى يمكن الرقابة عليه وذلك بهدف الرقابة على تسجيل العملية المالية.

جـ- الضبط الداخلى الحيادى للأداء

Independent Checks On Performance

يتطلب الضبط الداخلى الحيادى مقارنة الأرصدة المسجلة مع الأصول والالتزامات القائمة عند فترة زمنية معقولة، وفحص أى انحرافات مع إجراء أى تعديلات ضرورية ، وحيث إن الأفراد كبشر مرتبطين بالنظم المحاسبية ، من ثم فإن جودة تلك النظم يمكن أن يتوقع أن تتباين إذا ما نسى هؤلاء العاملين أو فشلوا بتعمد فى اتباع الإجراءات ، ومع ذلك فإن الضبط الداخلى

الحيادى علــى الأداء ينبه العاملين على أهمية اتباع السياسات والإجراءات المقـررة ، ولاشـك أن وجـود ثلاثــة أو أربعة موظفين يتميزون بالتأهيل والاســتقلال – مرتبطين بأداء العملية المالية – سوف يزيد حتما من احتمال تسجيل العملية بشكل دقيق .

وتتضمن إجراءات الضبط الداخلى الحيادى عادة مايلى:

- **المطابقة Reconciliation**

حيــث يــتم مطابقـــة حسابات الأستاذ العام والحسابات الرقابية بحسابات الأستاذ المساعد ، كما يتم مطابقة كشوف البنك بحساب النقدية بالبنك المسجلة بالأستاذ العام.

- **النظم الرقابية للمدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات**

حيــث يــتم عمل واستخدام إجماليات للبيانات محل التشغيل للرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات، كما أن نظام القيد المزدوج يضمن تسجيل كلا من طرفى العملية المالية.

- **فحص المستندات والعمليات المالية**

حيث يتم فحص قيود اليومية والموافقة عليها قبل أن يتم ترحيلها، كما يتم فحــص توقيعــات الضبط الداخلى على تقرير الاستلام ، فاتورة البائع وأمر الشراء قبل أن يتم التوقيع على الشيكات.

يجــب أن يتصــف الأفــراد الذين يقومون بعملية الضبط بالاستقلال عن الأشخاص المسئولين أصلا عن إعداد البيانات، على سبيل المثال فإن الشخص الــذى يقــوم بعمــل مذكرة تسوية البنك يجب ألا يكون من القائمين بتحصيل النقدية أو المرتبطين بالمدفوعات النقدية .

- نظم الرقابة المادية Physical Controls

تتضمن نظم الرقابة المادية الأنشطة التي تتضمن الأمان المادى للأصول شاملة حماية الأصول والسجلات، والتصديق على حظر الاقتراب من برامج الكمبيوتر وملفات البيانات والجرد الدورى والمقارنة بالقيم الموضحة فى سجلات الرقابة ، حيث يجب أن يتم الحماية المادية لكل من الأصول والسجلات المحاسبية – فعلى سبيل المثال بالنسبة للمخزون فإن قصر الاقتراب من المخازن وتعيين حراس المخازن قد يتعتبر إجراءات حماية فعالة للأصول ، أيضا تعتبر الحماية المادية للسجلات المحاسبية أمرا ضروريا ، فإذا فقدت سجلات حسابات المدينين وتم تلفها على سبيل المثال فسوف يصبح تحصيل حسابات المدينين أمرا عسيرا ، ويمكن تحقيق تلك الحماية المادية عن طريق استخدام وسائل عديدة مثل استخدام وسائل الحماية ضد الحريق أو أماكن تخزين مقفلة بالإضافة إلى آلات تسجيل النقدية التى تقفل بالإجماليات لضمان عدم التلاعب فى المتحصلات النقدية ، وبعض من نظم الرقابة المادية المصممة لحماية الأصول قد تكون ملائمة للأنشطة التشغيلية، على سبيل المثال فإن نظم الرقابة المصممة لتدنية استخدام المواد الخام قد لاتكون ملائمة عند مراجعة القوائم المالية.

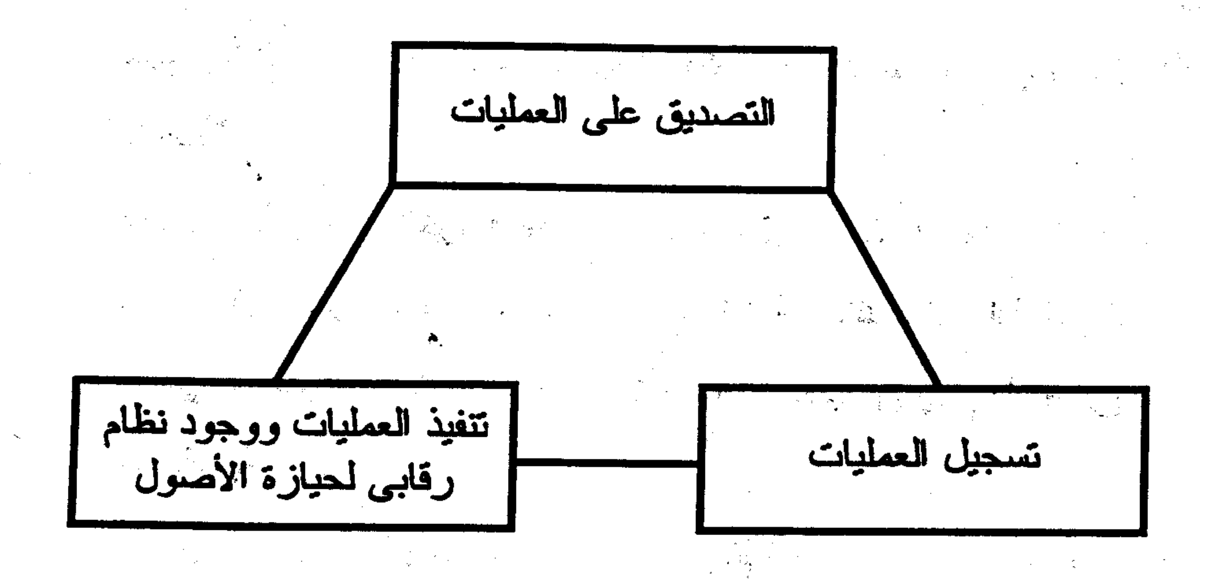
- الفصل بين الواجبات Segregation Of Duties

يتمثل الغرض الرئيسى للفصل بين الواجبات فى تخفيض الاحتمالات والفرص المتاحة للأفراد على ارتكاب وإخفاء الأخطاء والمخالفات عند أدائهم لواجباتهم المحددة لهم ، يوضح الشكل رقم (٦/٢) النموذج الأمثل للفصل بين الواجبات والذى يعتمد على ألا يكون الفرد مسئولا عن أكثر من الواجبات التالية: سلطة التصديق على العمليات Authorization ، إدخال البيانات أو

تسجيل العمليات وتنفيذ العمليات أو حيازة الأصول، حيث تخلق مثل تلك السياسة نظام للضبط الداخلى والأرصدة التى تزيد عن احتمال تحديد التحريف إذا حدث .

شكل رقم (٦/٢)

النظام الأمثل للفصل بين الواجبات



عندما يتم الفصل بين الواجبات بشكل صحيح ، فإن إبطال النظام يتطلب التآمر **Collusion** والذى يعتمد على وجود اتفاق بين شخصين على الأقل لتجنب الالتزام بنظام الرقابة المقرر.

ويجب على العاملين المسئولين عن عمليات التسجيل ألا يكون لديهم أية مسئولية على الموافقة على تلك العمليات ، على سبيل المثال فإذا ما أعطى الموظف الذى يحتفظ بحسابات المدينين سلطة الموافقة على تلك العمليات المالية، فإنه يمكنه أن يخلق أو يوافق على عمليات غير موجودة ومن ثم يمكنه إدخال تلك الحسابات داخل الرصيد .

بصـــفة عامـــة يمكن للإدارة الفصل بين الواجبات عن طريق تخصيص المسئوليات التالية على أفراد مختلفين: سلطة التصديق على العمليات ، تسجيل العمـــليات وحيازة الأصول ، فالموظف الذى يحصل النقدية يجب ألا يصدق على تلك العمليات أو يقوم بتسجيلها .

وتتـــنوع عملية تخصيص الواجبات بين العاملين من منشأة لأخرى، ومع ذلك فإن هناك مجموعتين من الواجبات هما :

- يجـــب أن يكـــون المراقب المالى **Controller** مسئولا عن المحاسبة عن حيـــازة الأصـــول، ولكـــنه يجب ألا يكون لديه المسئولية عن تشغيل تلك الأصول.
- يجـــب على أمين الخزينة **Treasurer** أن يكون مسئولا عن حيازة النقدية والأوراق الماليـــة، وتحصـــيل وإيداع النقدية بالبنك بالإضافة إلى التوقيع عـــلى الشـــيكات وتحريـــرها ، إلا أنـــه لا يجب أن يقوم بأداء الوظائف المحاسبية .

وعلى الرغم من أن الأنشطة الرقابية قد تم تبويبها كمكونات منفصلة عن الـــرقابة الداخـــلية إلا أنهـــا غالبا ما تتكامل ويتم تضمينها معا فى المكونات الأربعـــة الأخـــرى (البيئة الرقابية ، تقويم المخاطر والمعلومات والاتصال والمراقـــبة) ، وفى الواقـــع فإن التصميم الفعال والكفء لتشغيل نظام الرقابة الداخـــلية غالـــبا مايستلزم أن يتم تسجيل الأنشطة الرقابية ، على سبيل المثال إعـــادة العمـــليات الحسابية أو إعداد مذكرات تسوية البنك عند نقاط محددة ، ونـــتيجة لذلـــك فإن التصميم والتطبيق العملى للرقابة الداخلية سوف يتضمن تزامن وتداخل الإجراءات الرقابية مع المكونات الأربعة الأخرى .

٤/٢/٦ تشغيل المعلومات والاتصال Information and Communication

يعتبر ذلك المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المنشأة وإجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية ، وتتوقف درجة تعقيد ذلك المكون على حجم المنظمة، وثقافة عمالها واستخدام الإدارة للمعلومات فى إدارة المنشأة.

نظام المعلومات The Information System

يتكون نظام المعلومات الملائم للتقرير المالى (والذى يتضمن النظام المحاسبى) من الطرق والسجلات المقررة لتسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة والاحتفاظ بنظام للمسئولية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ، تؤثر جودة نظام المعلومات على قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة فى إدارة والرقابة على أنشطة المنشأة بالإضافة إلى إعداد قوائم مالية ذات مصداقية .

يوفر نظام المعلومات الفعال مدخل ملائم لتحديد الطرق والسجلات التى سوف :

- تحدد وتسجل كافة العمليات المالية الصحيحة .
- وصف العمليات على أساس زمنى مناسب وبتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالى .
- قياس قيمة العمليات المالية بطريقة تسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة فى القوائم المالية .
- تحديد الفترة الزمنية التى حدثت خلالها العمليات المالية حتى يمكن تسجيلها فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

- عرض العمليات المالية بشكل صحيح والإفصاح عنها فى القوائم المالية.

تتضــمن كــل مــن تلك الوظائف العمليات المالية، وبعبارة أخرى يشير مصــطلح العمــلية الماليــة Transaction إلى تحويل البضائع والخدمات بن المنشــأة، اســتخدام الأصــول أو الخدمات داخل المنشأة بالإضافة إلى قيود التســوية - وكمــثال عــلى قيــود التسوية الإيرادات المستحقة أو الإيرادات المحصلة مقدما أو المصروفات المستحقة أو المصروفات المدفوعة مقدما.

توصيل أدوار ومسئوليات العاملين

Communication of Employees Roles and Responsibilities

مــن خــلال الاتصــالات توفــر المنشــأة فهم واضح لأدوار العاملين ومســئولياتهم المرتــبطة بالرقابة الداخلية على التقرير المالى ، تتضمن تلك المعــلومات المــدى الذى من خلاله يفهم العاملين كيفية ارتباط أنشطتهم فى الــتقرير المالى بعمل الآخرين وطريقة التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى الملائم داخل المنشأة ، تعتبر قنوات الاتصال المفتوحة ضرورة لضمان أن الأمور الشاذة قد تم التقرير عنها ، وتأخذ الاتصالات صور وأشكال عديدة مــثل دليــل السياسات والإجراءات، دليل التقرير المحاسبى والمالى، خرائط الــتدفق، والمذكرات الوصفية ، يمكن أن يأخذ الاتصال أيضا شكل التعليمات الشفوية أو النماذج السلوكية - على سبيل المثال تصرفات الإدارة وأعمالها .

يلخص دليل السياسات والإجراءات وخرائط التدفق السياسات والإجراءات والطــرق الــتى تحددهــا المنشــأة لتــنفيذ وتسجيل العمليات وتقوية التمسك بالسياســات الإدارية ، كما أنها تشجع على الاستخدام المتسق وإتمام السجلات والمستندات المحاسبية المقررة بالإضافة إلى توفير الإرشادات للموظفين الجدد

والعامـلين الآخـرين ، وسـوف يؤثر دليل السياسات والإجراءات وخرائط الحسـابات والتوثيق المستندى الآخر على دقة ومصداقية السجلات المحاسبية للمنشـأة ، كمـا أن تلك الأدلة والخرائط سوف تعزز أيضا من تنفيذ وتسجيل العمليات المالية بشكل موحد وملائم .

وتتمـثل خـريطة الحسـابات فى قائمة تتضمن كافة الحسابات ، وأرقام الحسـاب ووصف للحسابات التى تستخدمها المنشأة لتخفيض الأخطاء وسوء الفهـم، ويمكن أن يشير العاملين المحاسبين إلى تلك التوصيفات لتحديد كيف يمكـن أن يـتم تبويب العمليات، ومن ثم فإن خريطة الحسابات توفر إرشاد يساهم فى تبويب العمليات بشكل صحيح ومتسق .

٥/٢/٦ المراقبة Monitoring

تعتبر عملية المراقبة هى المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهى عبارة عن العملية التى تستخدمها المنشأة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية .

تتضـمن المراقبة تقويم عملية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية على أسـاس زمـنى ملائم بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضـروريا ، وتقـوم الإدارة بمراقبة نظم الرقابة الداخلية لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقا للمستهدف أم لا بالإضافة لتعديلها بشكل ملائم عند حدوث تغييرات فى الظـروف المحيطـة ، وفى كثير من المنشآت يقوم المراجعون الداخليون بتصـميم وتشـغيل نظم الرقابة الداخلية وتوصيل المعلومات بشأن نقاط القوة والضعف وتقديم المقترحات والتوصيات الخاصة بتحسين نظم الرقابة الداخلية.

وقد تتضمن بعض من أنشطة المراقبة إجراء اتصالات مع أطراف خارجية، على سبيل المثال فإن المراجعين الخارجيين قد يقومون بتقديم تقارير مكتوبة عن تصميم نظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها.

يقدم الشكل رقم (٦/٣) ملخص لتعريفات الرقابة الداخلية ومكوناتها.

قيود نظام المراقبة الداخلية

بغض النظر عن كيفية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، فإنه يمكن أن يوفر تأكيد معقول للإدارة ومجلس إدارة الشركة يرتبط بمدى تحقيق أهداف المنشأة ، لذلك يجب أن يكون المراجع على علم دائما بوجود مخاطر الرقابة ويقوم بتخطيط عملية المراجعة تبعا لذلك.

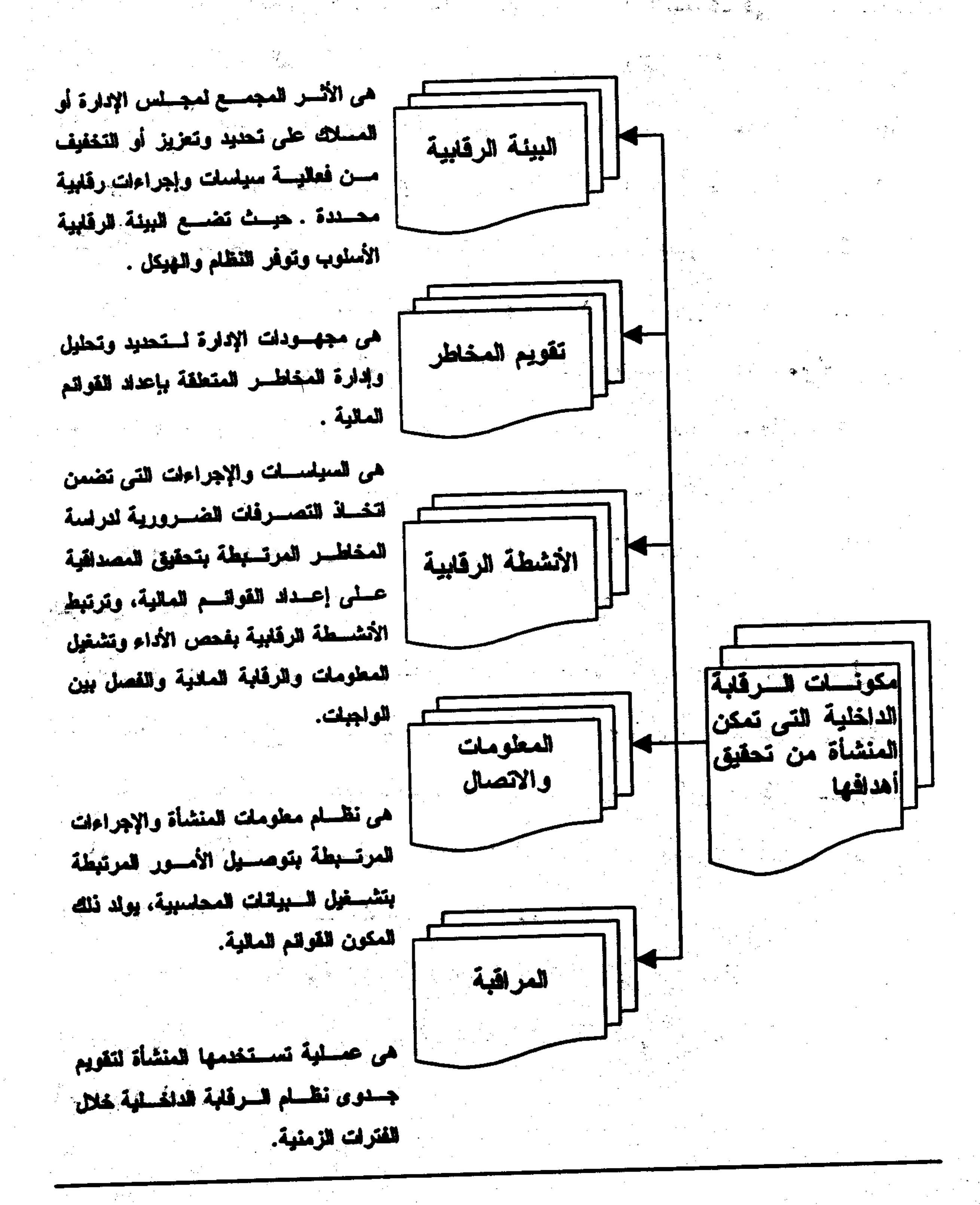
ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية له عديد من القيود والتى تحدث لسببين هما:

- أن التحكم البشرى فى عملية اتخاذ القرار قد يكون خاطئ أو أن الأخطاء البسيطة قد تحدث بسبب الفشل البشرى .
- قد يحدث تآمر بين شخصين أو أكثر، وقد تقوم الإدارة ذاتها بانتهاك نظام الرقابة الداخلية .

وأحد العوامل المقيدة الأخرى يتمثل فى أن تكلفة نظام الرقابة الداخلية يجب ألا تزيد عن العوائد التى يتوقع الحصول عليها من تطبيقه، لذلك فإن الإدارة يجب أن تتخذ أحكام شخصية عند تقييم تكلفة وعوائد نظام الرقابة الداخلية، إلا أن تكلفة ذلك النظام الرقابى للمنشأة يجب ألا يزيد عن العوائد المتوقع أن يحققها .

شكل رقم (٦/٣)

الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى



٣/٦ العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتأكيدات القوائم المالية

Relationship of Internal Control to Financial Statement Assertions

يهــتم المــراجعون بالأنشــطة الرقابية حيث إنها تساعد فى تحديد حجم تــأكيدات القوائــم المالية ، يمكن أن يكون الأثر المباشر للنشاط الرقابى مقنع **Pervasive** (بمعــنى أنه يؤثر على كثير من التأكيدات) أو محدد **Specified** (بمعنى أنه يؤثر على تأكيد فردى معين) ، وغالبا ماتكون نظم الرقابة الداخلية ذات تأثيــر منتشر على أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات ولذلك يمكن أن يؤثــر عــلى كثير من التأكيدات ، وكنتيجة لجودة الانتشار فقد يقرر المراجع الــذى يجد أن نظم الرقابة الداخلية للمنشأة فعالة أن يخفض عدد المواقع التى عــندها يؤدى إجراءات مراجعة مختارة ، فى ظل ذلك الموقف فإن قوة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على مدخل المراجع فى اختبار مجموعة من التأكيدات .

وعــلى الــنقيض من ذلك فإن الأنشطة الرقابية المحددة تؤثر على التأكيد الفردى المتضمن رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، على سبيل المثال إذا ما استلزمت المنشأة أن يقوم موظف الحسابات بمضاهاة ومطابقة أمر عميل ثم الموافقــة عــليها مع مستند شحن تم التصديق عليه قبل أن يتم تسجيل عملية المبيعات، فإن عمليات تسجيل المبيعات من المحتمل ألا يكون قد تم تسجيلها ، وكما سبق المناقشة فإن أنشطة الرقابة الفعالة توفر للمراجعين أساس لتخفيض اختبارات التحقق على تأكيدات محددة بالقوائم المالية .

توفر الأنشطة الرقابية دليل إثبات مباشر عن كثير من التأكيدات ، يوضح الشــكل رقــم (٦/٤) أنــواع الأنشطة الرقابية والتى ترتبط بكل تأكيد عام بالقوائم المالية.

شكل رقم (٦/٤)

أنواع الأنشطة الرقابية التى ترتبط بتأكيدات القوائم المالية

التأكيد	الأنشطة الرقابية المرتبطة
الوجود أو الحدوث Existence (or Occurrence)	- الإجراءات التى تتطلب التصديق المستقل على العمليات أو تلك التى تحدد المسئولية المرتبطة بتأكيد معين حيث يتم توفير دليل إثبات بأن العملية قد حدثت. وكمثال: قيام أحد العاملين الذى يقوم بالتسجيل بالدفاتر والذى ليس لديه أى مسئولية عن التعامل فى المتحصلات النقدية أو الموافقة على منح ائتمان ولديه سلطة تصديق على إعدام حساب المدينين غير القابل للتحصيل . - الإجراءات التى تتطلب أكثر من مستند بخصوص العملية . وكمثال: يتم تجميع طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام وفاتورة البائع كتأييد للمدفوعات النقدية.
الشمول Completeness	- الإجراءات التى تضمن أن كل العمليات التى تحدث قد تم تسجيلها ،على سبيل المثال المحاسبة عن التتابع الرقمى للمستندات . وكمثال: الإجراءات التى تتطلب أن يرفق مع تحويل البضائع مستند رقمى مسلسل، أيضا عملية الضبط لتبين أن كل مستند رقمى مسلسل مثل مستند التسليم قد أصدر خلال الفترة وأن العملية قد تم تسجيلها .

التأكيد	الأنشطة الرقابية المرتبطة
الحقوق والالتزامات Right and Obligation	- الإجراءات التى تضمن أن المنشأة لديها (الحقوق) ملكية الأصول أو عليها التزام بسداد مبلغ ناشئ عن العملية. وكمثال: أمر عميل لبضائع وفاتورة مبيعات بشروط ٢/١٠، ٣٠/٣، حيث يتم توفير دليل إثبات على أن البيع وليس الشحن قد حدث.
التقميم والتخصيص Valuation or Allocation	- الإجراءات التى تضمن أن السعر الصحيح قد تم تحميله وأن الدقة الحسابية موجودة عند تسجيل العملية فى السجلات المحاسبة والقوائم المالية. وكمثال: تتبع ومقارنة موظف بيع آخر للسعر المستخدم فى الفاتورة على السعر المحدد فى القائمة فى نفس الوقت.
العرض والإفصاح Presentation and Disclosure	- الإجراءات التى تشير إلى أن الفحص قد تم للتأكد من أن العملية قد تم تسجيلها فى الحساب الصحيح وأن الإفصاحات بالقوائم المالية قد تم فحصها عن طريق شخص مؤهل بشكل ملائم. وكمثال: يقوم رئيس الحسابات بفحص أدلة الحسابات الموضحة فى قيود اليومية عن طريق موظف الحسابات.

أيضـــا قـــد ترتبط الأنشطة الرقابية بطريقة غير مباشرة بأحد التأكيدات، وكـــلما زادت درجـــة عدم مباشرة العلاقة ، كلما انخفضت فعالية النشاط فى تخفيـــض مخاطـــر الـــرقابة لذلك التأكيد ، على سبيل المثال فإن فحص مدير المبيعات لملخص المبيعات حسب كل منطقة يرتبط بطريقة غير مباشرة بتأكيد الشمول المرتبط بإيراد المبيعات ، حيث إن غرض فحص ذلك المدير ليس فى تحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها ، ومع ذلك فإن فحص المدير قد يجعله يكتشف حذف فى المبيعات ، وفى الفقرات التالية سوف يتم مناقشة أمثلة عديدة توضح العلاقة بين الأنشطة الرقابية وتأكيدات القوائم المالية .

تســاهم الأنشطة الرقابية التى تتضمن سلطة التصديق على العمليات فى صـــحة تأكيدات الوجود والحدوث والحقوق الالتزامات والتقييم أو التخصيص بالإضـــافة إلى العـــرض والإفصـــاح ، حيث يساهم البيع الأجل الذى يتطلب التصـــديق عليه فى ضمان أن عمليات البيع الآجلة المسجلة قد حدثت بالفعل، حيـــث أن مديـــر الائتمان بوجه عام قد فحص تاريخ ائتمان العميل وحسابات لحساب القائمة قبل التصديق على البيع بالأجل ، وحيث إن أمر البيع عادة ما لا يـــتم إعداد قبل أن يتم استلام الأمر من العميل ، فإن نشاط التصديق يوفر أيضـــا ضـــمان بملكية المنشأة لحسابات المدينين عن تلك المبيعات. تصديق الموظـــف عـــلى ســـعر المبيعات يوفر تأكيد معين بأن عملية المبيعات قد تم تقييمهـــا بشـــكل صـــحيح. وأخيرا فإن فحص رئيس الحسابات لقيود اليومية الخاصـــة بدليل الحسابات وموافقته عليها قبل أن يتم تسجيلها تزيد من احتمال أن العمـــلية قـــد تـــم عرضها والإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. والأنشطة التى تتضمن مستندات متعددة بخصوص العملية توفـــر دليل إثبات بشأن وجود وحدوث العملية المالية ،على سبيل المثال فإن

أمـــر العميـــل وأمر البيع الموافق عليه بالإضافة إلى مستند الشحن المنفذ معا توفر دليل إثبات بأن عملية المبيعات قد حدثت .

تســاهم نظم الرقابة الداخلية التي تقوى من عملية الفصل بين المسئوليات بشــكل مباشــر فى تحقيــق تأكيدات الوجود أو الحدوث، والشمول والحقوق والالــتزامات. على سبيل المثال فإن فصل وظيفة إمساك السجلات عن حيازة الأصــول تساهم فى الاحتمال الخاص بأن السجلات المحاسبية سوف توضح كميــة البضــاعة الموجــودة بالفعل، حيث تحدد عملية الفصل المسئولية عن الأصول ، مرة أخرى فإن الفصل بين المسئوليات توفر تأكيدات الشمول حيث إنها تتيح إجراء عملية ضبط مستقلة على عمل الموظف.

كمـــا تساهم عملية التقييم والاستخدام الكافى للمستندات والسجلات بشكل مباشر على صحة كافة التأكيدات وشرعيتها، حيث إن سجل التصديق وإعداد المستند توفر دليل إثبات عن وجود وحدوث العملية المالية، حيث إن استخدام مستندات أصلية رقمية مسلسلة تجعل من السهل أن يتم التأكد أن كافة العمليات الماليـــة قد تم تسجيلها (الشمول) ، وعلاوة على ذلك فإن توثيق المسئولية عن تنفيذ العملية المالية يوفر دليل إثبات بأن العملية المالية تمثل حق والتزام على المنشـــأة، تســـاهم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتسجيل العمليات المالية فى الـــتقييم الصـــحيح للعمليات المالية ، وأخيرا فإن النظم المصممة بشكل ملائم تـــؤدى إلى التســـجيل والتشغيل والتلخيص والتبويب والإفصاح عن العمليات المالية بدقة .

وتتيح عملية حماية الأصول والسجلات تدقيق وجود الأصول فى أى نقطة زمنية، ومن ثم يتم منع اختلاس الأصول .

يســاهم وجود نظام ضبط حيادى عن صحة كافة تأكيدات القوائم المالية، فالضبط الحيادى على سبيل المثال مضاهاة فاتورة البائع، تقرير الاستلام وأمر الشراء يفيد للإشارة إلى وجود أو حدوث عملية الشراء ، على سبيل المثال إذا لــم يكن الموظف المرتبط بالحفاظ على السجلات الخاصة بحسابات المدينين يقــوم بإعداد وإرسال الحساب بالبريد شهريا، فإن الاحتمال سيكون كبيرا بأن الســجلات ســوف تعكس فقط حقوق المنشأة على حسابات المدينين. كما أن إعــادة تدقيــق الدقــة الحسابية لفواتير المبيعات قبل إرسالها بالبريد ومقارنة الأسعار على فواتير المبيعات مع قوائم الأسعار يعتبر كلا منهما تدقيق حيادى للتقييم، وأخيرا فإن وجود مراجعين داخليين بالمنشأة يقومون بمراجعة حسابات الأستاذ الفرعية يساهم فى عرض القوائم المالية والإفصاح فيها بشكل ملائم.

٤/٦ إجراءات دراسة نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة المالية

يتطــلب المعيــار الثانى من معايير العمل الميداني من المراجع أن يقوم بدراســة نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة، حيث ينص على مايلى:

"يجــب أن يــتم الحصــول على فهم كاف بنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عمــلية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التى يجب أن يتم أداؤها".

يحــدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر المراجعة الموجود فعلاً، وكمــا ســبق المناقشــة فإن مخاطر الرقابة Control Risk هى عبارة عن الاحــتمال المرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء والمخالفات أن تحــدث ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية. إن جودة تصميم

وفعاليـــة نظـــام الرقابة ذات علاقة مباشرة بطبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات الـــتحقق الأساســـية . فى كـــلمات أخرى عندما تكون مخاطر الرقابة للتأكيد منخفضـــة ، فإن المراجع يمكنه أن يجعل مخاطر الاكتشاف أعلى ولذلك يقوم بأداء مخاطر تحقق أساسية أقل من أجل التحقق من صحة التأكيد ،على سبيل المـــثال عندما يحتفظ العميل بنظام مخزون دائم ويقوم المراجعون الداخليون دوريـــا بجرد كميات المخزون ويقومون بإجراءات تصحيحات جوهرية على الســـجلات، فـــإن المـــراجع سوف يقوم بأداء اختبار موسع أقل على رصيد المخزون مقارنة بالموقف الذى خلاله تكون جوانب نظام الرقابة الداخلية غير موجـــودة ، وعلى النقيض من ذلك فعندما يحدد المراجعة أن مخاطر الرقابة مرتفعة، فإنه يقوم بأداء اختبار موسع أكثر للتحقق من صحة التأكيد .

عـــند تقييـــم مخاطـــر الرقابة يجب أن يقوم المراجع بدراسة تصميم نظم الـــرقابة الداخلية عما إذا كانت فعالة وما إذا كان هناك التزام بتنفيذها وبالتالى مـــدى فعاليتها ، يشير التصميم **Design** إلى نظم الرقابة التى تم إقرارها، فى حين تشير الفعالية **Effectiveness** إلى كيفية عمل تلك النظم الرقابية. وبغرض تقييـــم مخاطـــر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى يجب أن يحدد المراجع تلك النظم الرقابية الملائمة لكل تأكيد والتى من أبرزها منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية فى تلك التأكيدات. بغرض تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة يقوم المراجع بأداء الاختبارات اللازمة للتحقق من أنها مطبقة ويتم الالتزام بها حيـــث ليس مطلوبا من المراجع أن يقوم بتقييم فعالية تشغيل نظم الرقابة عند الحصول على فهم بالرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة.

عند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون بتطوير استراتيجية مراجعة مـــبدئية لكـــل تأكيد بالقوائم المالية تأسيسا على فهمهم بنظام الرقابة الداخلية

للمنشأة ، ويمكن أن تكون تلك الاستراتيجية اختبارات تحقق أساسية موسعة أو اختـــبارات الـــتزام بنظم الرقابة ومقدار أقل من اختبارات التحقق الأساسية. تأسيسا على ذلك يجب أن يتوقع المراجع ما إذا كانت تكلفة اختبارات الالتزام بنظم الرقابة إلى التحقق من مخاطر الرقابة الأدنى مضافا إلى تكلفة أداء مقدار أقـــل من اختبارات التحقق الأساسية سوف يكون أقل من تكلفة أداء لختبارات تحقـــق أساسية أكثر توسعا. يوضح الشكل رقم (٥/٦) ملخص لكيفية دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.

فهم نظام الرقابة الداخلية

يحصل المراجعون على فهم بنظام الرقابة الداخلية من خلال مايلي:

- الخبرة السابقة مع المنشأة .
- الاطـــلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المراجع شاملة خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات.
- عمـــل استفسارات من موظفى العميل شاملا الإدارة والمشرفين وموظفى الحسابات .
- فحص المستندات والسجلات .
- ملاحظة أنشطة وأعمال العميل .

شكل رقم (٥/٦)

دراسة المراجع نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة

يتم الحصول على فهم بنظم الرقابة الداخلية الملائمة لكل تأكيد بالقوائم المالية من أجل تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف.

توثيق الفهم بنظم الرقابة الداخلية

هل تشير نظم الرقابة الداخلية بأن مخاطر الرقابة يمكن أن يتم تقييمها عند أقل من الحد الأقصى

نعم

لا

هل تمت الموازنة بين التكلفه والفعالية لاختبارات الالتزام بنظم الرقابة

لا

نعم

يتم أداء إختبارات الالتزام بنظام الرقابة

هل توفر الاختبارات أساس لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى

لا

نعم

تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى ويتم أداء اختبارات تحقق أساسية أقل توسعا

تقييم مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى وأداء اختبارات تحقق أساسية موسعة

ويقوم المراجع بتحديد السياسات والإجراءات والطرق والسجلات المتبعة عن طريق فحص المستندات وملاحظة السياسات أو الإجراءات المطبقة مباشرة . وتتباين طبيعة ونطاق الإجراءات التى يؤديها المراجع لاكتساب فهم بنظام الرقابة الداخلية من منشأة إلى أخرى ، ويعتمد ذلك على حجم وتعقد عمليات المنشأة، وخبرة المراجع السابقة مع المنشأة ، وطبيعة السياسات أو الإجراء المحدد بالإضافة إلى طبيعة توثيق المنشأة للسياسات أو الإجراءات المقررة .

وكثيرا من المراجعين يلاحظون العملية المالية من خلال أسلوب يشار إليه فحص سير العملية **Walk Through** للحصول على معلومات مباشرة عن كيف يعمل النظام المحاسبى والنظم الرقابية الداخلية بالفعل ، على سبيل المثال لفحص سير عملية المبيعات يختار المراجع عملية مالية معينة ويقوم بملاحظة تشغيلها والنظم الرقابية التى تخضع لها تلك العملية ، حيث يقوم المراجع بفحص المستندات الأصلية للعملية مثل أمر العميل ، تقرير الشحن وفاتورة البيع ، ويتم فحص توقيعات التصديق على العملية وغيرها من أدلة الإثبات الخاصة بأداء إختبار الالتزام بالنظم الرقابية مباشرة على المستندات الأصلية. بالإضافة إلى ذلك قد يقوم المراجع بزيادة الأقسام المرتبطة بتشغيل تلك المستندات ويقوم بالاستفسار بشأن تشغيل العلمية والنظم الرقابية التى يتم اتباعها، وكإجراء آخر لفحص السير فى العملية يتم تتبع عملية فحص ترحيل العملية إلى دفتر أستاذ حسابات المدينين الفرعى، بصفة عامة يمكن أن توفر عملية تتبع سير العملية أيضا معلومات بشأن البيئة الرقابية، على سبيل المثال عندما يتم الاستفسار عن كيفية تشغيل العملية ونظم الرقابة الداخلية عليها يمكن للمراجع أن يعلم من العاملين بأن الإدارة لاتعتقد بأن أنظمة الرقابة الداخلية لاتعتبر هامة .

فهم البيئة الرقابية Understanding the Control Environment

يتمثل هدف المراجع عند فهم البيئة الرقابية فى أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الإدارة ولجان المراجعة ومجلس الإدارة وإدراكها وتصرفاتها بخصوص أهميـــة نظم الرقابة الداخلية ومدى التأكيد عليها ، يجب على المراجع أن يقوم بدراســة أسلوب البيئة الرقابية: أى السياسات والإجراءات المقررة عن طريق الإدارة بالإضافة إلى اتجاهاتها وتصرفاتها المرتبطة بها.

فهم تقويم المخاطر Understanding Risk Assessment

يحصل المراجعون على معرفة بخصوص عملية المنشأة المرتبطة بتقويم المخاطر الملائم لعملية التقرير المالى عن طريق الفهم والاستفسار وملاحظة تــلك العمــلية. ســوف يكون لدى المنشأة التى تتميز بتعقد نشاطها إجراءات تتطلب توثيق عملية تقويم المخاطر ووسائل إدارتها. وفى المنشآت التى يكون لديهـــا إجــراءات أقــل رسمية يحصل المراجعون على مهمتهم بإجراء تقويم المخاطـــر عـــن طريق الاستفسار من الإدارة، بعض المراجعون يستخدمون وسيلة قائمة الاستقصاء وقوائم الاختبار لضمان أخذ عملية تقويم المخاطر فى الحسبان بشكل ملائم عند أداء مهمة المراجعة.

فهم الأنشطة الرقابية Understanding Control Activities

فى عمــلية فهــم المكونـــات الأخــرى من النظم الرقابية الداخلية، يمكن لــلمراجع أن يحصل على فهم بكثير من الأنشطة الرقابية، فعلى سبيل المثال عـــند فهم البيئة الرقابية والعملية المحاسبية التى تستخدمها المنشأة من إدخال

عمـــلية المبيعات إلى مكونها فى القوائم المالية، يمكن أن يعلم المراجع أيضا عن الأنشطة الرقابية المرتبطة بالمبيعات.

يجـــب عـــلى المراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التى من المـــرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية. وبعض المراجعين ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل جوانب القوة **Strengths** بيـــنما يشـــار إلى المواقف التى تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بجوانب الضعف **Weaknesses** ، وقد قام بعض المـــراجعون بتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات **Checklists or Matrices** الأخطاء والمخالفات التى يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية.

ولاشـــك أن المعـــرفة الـــتى يكسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشـــطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة فى تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظم الرقابة الداخلية ضرورى حتى يكون المراجع قادرا على تخطيط عملية المـــراجعة .عادة ما لا تستلزم تخطيط عملية المراجعة فهم الأنشطة الرقابية المرتبطة بكل رصيد حساب أو كل مجموعة من العمليات أو عنصر الإفصاح فى القوائم المالية أو على تأكيد ملائم لتلك المكونات .

وأحيانا بسبب الحاجة إلى الكفاية والمستوى المتوقع لمخاطر الرقابة يقوم المـــراجعون بـــأداء بعض اختبارات الالتزام بنظم الرقابة بشكل متزامن مع الحصـــول على فهم بالرقابة الداخلية. وحيث إن تلك العملية توفر دليل إثبات بشـــان فعاليـــة كل من تقييم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتأكيدات معيـــنة، فـــإن دليـــل الإثبات قد يوفر أساسا لتقييم المراجع لمستوى مخاطر الرقابة.

فهم مكون المعلومات والاتصال

Understanding the Information and Communication component

يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بنظام معلومات المنشأة الملائم بعملية التقرير المالى بغرض فهم الآتى :

١- مجموعات العمليات الرئيسية للمنشأة التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية .

٢- الطريقة التى يتم بها إدخال العمليات المالية .

٣- السجلات المحاسبية ، المستندات المؤيدة ، المعلومات القابلة للقراءة عن طريق الآلة ، وحسابات محددة تستخدمها المنشأة فى تشغيل العمليات والتقرير عنها .

٤- التشغيل المحاسبى سواء من إدخال العملية يتم تضمينها فى القوائم المالية شاملة الطرق التى تستخدمها المنشأة فى تشغيل البيانات على الحاسب الإلكترونى.

٥- عملية التقرير المالى التى تستخدمها المنشأة لإعداد التقديرات والإفصاحات والمظاهر الهامة الأخرى للقوائم المالية.

عند اكتساب الفهم بمكون المعلومات والتوصيل يهتم المراجع بكل من وظيفة النظام المحاسبى وطبيعة وتعقيد العمليات المالية والعوامل الأخرى التى تؤثر على احتمالات التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، بالإضافة لذلك يجب أن يكتسب المراجع فهم بالوسيلة التى تستخدمها المنشأة لتوصيل دورها ومسئولياتها والأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالى. تلك الأمور غالبا مايتم توثيقها فى دليل سياسات وإجراءات الشركة.

فهم المراقبة Understanding Monitoring

يجب أن يحدد المراجع الأنشطة الرئيسية التى تستخدمها المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى. غالبا ما يترتب على إجراءات المراقبة ذاتها إعداد المستندات التى يمكن أن تكون متاحة للمراجعين، على سبيل المثال فإن المراجع المسئول عن المراقبة عن التقدم تجاه الهدف مثال تلك تحقيق مستوى ربحية معين قد يكون لديه جدول للتقرير عن التصرفات التصحيحية التى تأخذها المنشأة للتوصل إلى ذلك الهدف .

استخدام قوائم الاستقصاء والمذكرات الوصفية وخرائط التدفق

كثيرا مايعد المراجعون أو يدرسون قوائم استقصاء ، ومذكرات وصفية بالإضافة إلى خرائط التدفق بهدف الحصول على أو توثيق فهمهم لنظام الرقابة الداخلية للعمل ، وقد يستخدمون مزيج من تلك الوسائل فى المنشآت الضخمة أو أحدهم فى المنشآت الصغيرة . وعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى ، فإن المراجع يجب أن يوثق أساس ذلك التقييم . من ثم فعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى فإن أوراق العمل للمراجع ستتضمن توثيق موسع يرتبط بنظام الرقابة الداخلية للعميل ، وعلى النقيض فعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى ، فإنه يجب أن يوثق الاستنتاج فقط كما أن أوراق عمل المراجع ستشمل ذلك الاستنتاج فقط .

قوائم الاستقصاء Questionnaires

تعبر قائمة الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية عن مجموعة من الأسئلة المرتبطة بكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة . وبصفة عامة قد تكون الإجابات الخاصة بقائمة الاستقصاء إما على صورة الإجابة بنعم أو لا أو أن تكـــون الإجابة غير قابلة للتطبيق . يقوم المراجع بمقابلة المسئولين والباحـــثين الملائميـــن تأسيســـا على واجباتهم ومسئولياتهم أو قد يقوم بقراءة مســـتندات العميل للحصول على الإجابات . تركز قوائم الاستقصاء على نظم الـــرقابة الـــتى يعتـــبرها المراجع ضرورية لمنع أو اكتشاف التحريفات فى تـــأكيدات القوائم المالية ويتم تنظيمها بصفة عامة طبقا للبيئة الرقابية والنظام المحاســـبى ككـــل والأنشطة المحاسبية والرقابية المرتبطة بكل مجموعة من العمـــليات الماليـــة - وعادة ما تشير الإجابات المرتبطة بـــ"لا" على الأسئلة الموجـــودة بقوائـــم الاستقصـــاء إلى وجـــود مواطن ضعف فى نظام الرقابة الداخلية. تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إما قوائم استقصاء معيارية أو مفصلة لكل عميل مراجعة .

يمكـــن أن تكون قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية طريقة فعالة وذات كفـــاءة عـــند توثيق فهم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية، وتتميز قوائم الاستقصـــاء بهيكـــلية ثـــباتها وتنظيمها . كما أنها تخفض أيضا جوهريا من مخاطـــر تجاهل وإغفال الجوانب الهامة لنظم الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى ذلك فإنها تتضمن أسئلة يمكن الإجابة عليها بسرعة وسهولة نسبيا . أما أوجه الانتقادات التى يمكن أن توجه إلى قوائم الاستقصاء فتتمثل فى الآتى :

(١) أنها تحمل إجابات بنعم أو لا أى غير قابلة للتطبيق . إلا أن أيا من تلك الإجابات لايمكن أن يتم ترجيحها بشكل متكافئ .

(٢) أن تلك القوائم لاتوضح بشكل كاف الفصل بين الواجبات .

(٣) قـد تكـون تلك القوائم إذا كانت معيارية غير قابلة للتطبيق على بعض عملاء المراجعة .

يوضح الشكل رقم (٦/٦) نموذج لأحد قوائم الاستقصاء المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية . ويلاحظ أن الأسئلة قد تم تنظيمها حسب تأكيد القوائم المالية والذى يسهل من تصميم برنامج المراجعة .

شكل رقم (٦/٦)

قائمة استقصاء لنظام رقابة داخلية

على عمليات المبيعات

اسم العميل .... تاريخ عملية المراجعة ....

اسم المراجع .... تاريخ إتمام عملية المراجعة ....

اسم الفاحص .... تاريخ إتمام الفحص ....

تأكيدات القوائم المالية والأسئلة	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملاحظات
الوجـود أو الحـدوث: هـل تـم شحن المبيعات المسجلة بالفعل للعملاء. ١- هـل تمـت الموافقة على تسجيل المبيعات المؤيدة عن طريق أوامر العميل وأوامر المبيعات عن طريق قسـم الائتمان وهل تمت الموافقة على مستندات الشحن وتم تنفيذها؟				

٢- هل يقوم شخص مستقل عن ماسك الدفاتـر بإرسـال كشـوف حساب بالـبريد شهريا عن كافة حسابات المدينين التجاريين للعملاء ومتابعة أى شكاوى بشأنها؟ الشـمول: هـل تم تسجيل كافة عمليات المبيعات التى حدثت؟ ٣- هـل تمـت المحاسـبة عن أرقام الشـحن المـرقمة بشكل مسلسل لـتحديد أن كافـة البـنود التى تم شحنها تم إعداد فواتير عنها؟ ٤- هـل تمـت المحاسبة عن فواتير المـبيعات المـرقمة بشكل مسلسل لـتحديد أن كافـة المبيعات قد تم تسجيلها؟ ٥- هـل تم اتباع إجراءات من شأنها ضـمان تسجيل المبيعات أول بأول وتؤكـد عـلى مـراعاة اسـتقلال الفترات المالية بشكل صحيح؟ الحقوق والالتزامات: المبيعات المسجلة تمثل عمليات المبيعات فقط. ٦- هـل قـام الموظـف بفحص أمر المـبيعات وفاتورة المبيعات لتحديد أن العمـلية تمثل عملية بيع وليس بضاعة مودعة كأمانة؟				

التقييم أو التحقيق: هل تم إعداد فواتير عن المبيعات بشكل صحيح وهل تم تسجيلها؟				
٧- قبل شحن البضائع هل تم عدها وتم مقارنة وصفها وكمياتها لبياناتها وكمياتها الموضحة بأوامر المبيعات ومستندات الشحن؟				
٨- هل تمت الموافقة على ائتمان العميل عن طريق شخص مسئول قبل أن يتم إتمام شحنها؟				
٩- هل تم فحص ومراجعة فواتير المبيعات من حيث: أ - التسعير الصحيح؟ ب - الدقة الحسابية؟ ج - الشروط؟				
١٠-هل تمت مقارنة رصيد أستاذ مساعد المدينين مع حسابات الرقابة بالأستاذ العام بشكل دورى منتظم؟				
العرض والإفصاح: تسجيل المبيعات وحسابات المدينين يترتب عليه القيام بالعرض والإفصاح طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.				
١١-هل يتم القيام بفحص أن مستقل لأدلة الحساب المستخدمة فى تسجيل المبيعات.				

المذكرات الوصفية المكتوبة Narrative Descriptions

تعبر المذكرات الوصفية عن الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية للعميل. ويجب أن تعكس تلك المذكرات أصل كافة المستندات وتشغيلها والتصرف النهائى فيها ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة محددة من العمليات المالية. وقد يستخدم المراجعون المذكرات الوصفية لسرد الجوانب البسيطة من نظام الرقابة الداخلية أو كطريقة متممة وملحقة بخرائط التدفق. يوضح الشكل رقم (٦/٧) نموذج للمذكرات الوصفية لنظام الرقابة الداخلية للموافقة على منح ائتمان ، ويتمثل العيب الأساسى للمذكرات الوصفية في :

(١) أنها قد لاتكون من السهولة اتباعها كما هو الحال فى خرائط التدفق .

(٢) كما أنه على النقيض من قوائم الاستقصاء فإن المذكرات الوصفية لاتكشف عن جوانب القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية بوضوح .

خرائط التدفق Flowcharts

تستخدم خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية رموز معيارية وخطوط متداخلة الاتصال وتفسيرات تعريفية لتمثيل المعلومات والمستندات وتدفقاتها . توفر خريطة التدفق نظرة عامة توضيحية لأنشطة الرقابة الداخلية للعميل ، حيث تشرح بيانيا التفاعل بين الأفراد والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بقسم محدد أو مجموعة من العمليات . بصفة عامة تعكس خرائط تدفق نظم الرقابة الداخلية الفصل بين الواجبات عن طريق استخدام عمود يعبر القمة ليعكس الأقسام المختلفة وتدفق المستندات من اليسار إلى اليمين .

شكل رقم (٦/٧)

مذكرات وصفية لنظام الرقابة الداخلية

المرتبطة بالموافقة على ائتمان

يقوم .... موظف المبيعات بشركة .... باستلام كافة المظاريف من غرفة البريد التى تتضمن أوامر الشراء من العملاء ويقوم بإعداد أو بيع لكل منها، بالإضافة لذلك يقوم نفس الموظف بالرد على التليفون، ويقوم بإعداد سجل لكل أمر بالتليفون وبعد ذلك يعد أمر مبيعات للأوامر التى يتم استلامها عن طريق التليفون ، ويتم كتابة أرقام أمر المبيعات على أوامر شراء العمل والأوامر التليفونية قبل أن يتم استيفائها عن طريق العميل للإحالة .
ويتم إرسال النسخة الخامسة من أوامر المبيعات الى العملاء للتصديق على أن الأمر قد تم استلامه . أما النسخ من الأولى حتى الرابعة يتم إرسالها إلى قسم الائتمان للموافقة على منح الائتمان .
ويقوم مدير الائتمان باستلام النسخ المتعددة من أوامر البيع من قسم إدخال الأمر . حيث يقوم بتقدير إجمالى قيم المبيعات وفقا لآخر قائمة سعر حديثة ويحدد ما إذا كان يتم الموافقة على الائتمان أم لا تأسيسا على حد الائتمان المقرر مسبقا للعميل والإشارة إلى قائمة أرصدة حسابات المدينين المعدة على إقفال التاريخ السابق . ويقوم مدير الائتمان بالموافقة أو الرفض للائتمان ، ويتم إعادة النسخة الرابعة إلى قسم إدخال الأمر ، أما النسخ الأولى والثانية والثالثة فيتم إرسالها على التوالى إلى قسم إعداد الفواتير ومخازن الاستيداع والشحن .

ولعل أبرز مزايا خرائط التدفق السهولة والبساطة فى أدائها مقارنة بالمذكرات الوصفية أو قوائم الاستقصاء . أما أبرز الانتقادات المرتبطة باستخدامها فهى أنها لا تحدد بوضوح جوانب القوة والضعف فى نظم الرقابة الداخلية .

قد لايقوم المراجعون بالاطلاع أو بتصميم خرائط التدفق المعدة عن طريق العميل أو التى يقومون بإعدادها بأنفسهم . ويجب أن تعكس خريطة التدفق التى يتم بنائها بشكل ملائم المستندات الأصلية وتشغيلها أو التصرف النهائى فى كافة المستندات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة معينة من العمليات . وبعد الإعداد المبدئى لتلك الخرائط يمكن أن يتم تحديثها لتعكس أى تغيرات فى الإجراءات . وبصفة عامة يتم وضع تلك الخرائط فى ملف أوراق العمل الدائم لأغراض أية عمليات مراجعة مستقبلية .

لاشك أن الغرض الرئيسى لخرائط التدفق المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية فى أنها تسفر عن عملية التوصيل بفاعلية . وفيما يلى عديد من الأساليب التى يمكن أن تساعد فى الوفاء بذلك الغرض يوضحها الشكل رقم (٦/٨) .

- رموز معيارية **Standardized Symbols**

يستخدم المراجعون مجموعة موحدة من الرموز، ويوضح الشكل رقم (٦/٨) مجموعة من تلك الرموز وتوصيفها.

- **خطوط تدفق Flowlines**

يجب أن يكون تدفق المستندات من الأعلى للأسفل ومن اليسار إلى اليمين، ويمكن استخدام رؤوس الأسهم فى كافة الخطوط كما يجب أن تستخدم خطوط التدفق عندما لايكون التدفق معياريا.

شكل إيضاحي رقم (٨/٦)

رموز خريطة التدفق

مدخلات/ مخرجات	القرار
معلومات تدخل أو تترك النظام على سبيل المثال: أمر العميل	ويشير إلى مسارات عمل بديلة التي تنتج من الإجابة بنعم أو لا
المستندات	**العملية**
مستند ورقي . على سبيل المثال: فاتورة مبيعات أو تقرير معين	أي وظيفة تشغيلية سواء تم أداتها يدويا أو آليا
تخزين مباشر	**تفسيرات**
ملف مستندات أو سجلات	تعليقات تفسيرية أو شرح
خطوط تدفق إرشادية	**نقطة اتصال صفحة بأخرى**
خطوط تشير إلى اتجاه تدفق البيانات	تربط جزء آخر من خريطة التدفق في صفحة أخرى
نقطة اتصال لصفحة	**شريط آلي للإضافة**
تربط بجزء آخر لتدفق البيانات	شريط محول بإجماليات لأغراض رقابية
تخزين بشريط مغناطيسي	**تخزين بالقرص**

– مستندات Documents

عندما يتم إنشاء مستند معين ، يجب أن يتم الإشارة إلى مصدره، وتكون الرموز المتعددة للمستند مطلوبة عندما يتم إعداد نسخ متعددة للمستند . ويجب أن يتم إيضاح التصرف فى كل نسخة من كل مستند .

– التشغيل Processing

يـتم استخدام رموز التشغيل لتحديد أى إجراءات مطبقة للمستندات .على سبيل المثال مايتعلق بوضعها فى الملف .

– التفسيرات Annotations

يجـب أن يتم استخدام التعليقات والشرح لجعل خريطة التدفق سهلة الفهم وأكثر شمولية.

يعتـبر إعـداد خـريطة التدفق فن . ولذلك قد يعد أفراد مختلفين خرائط تدفق مختـلفة لأى موقـف . ويتمـثل العامل الهام فى أن خرائط التدفق يجب أن تمثل بوضوح نظام معين ، وقد تكون الإرشادات التالية مفيدة فى إعداد خريطة التدفق :

١- تحديد مجموعة العمليات أو دورة العمليات التى يتم إعداد خرائط تدفق لها .
٢- الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية عن طريق عمل استفسارات من موظفى العميل وملاحظة أنشطة العاملين وفحص المستندات والسجلات ودليل السياسات والإجراءات .
٣- تنظيم خريطة التدفق إلى أعمدة باستخدام أعمدة مختلفة لكل قسم، ووظيفة وإدخال التعليقات والتفسيرات .
٤- رسم خريطة التدفق وإدخال التعليقات والتفسيرات .

٥- اختـــبار خريطة التدفق من حيث شمولها عن طريق اتباع عمليات مالية من خلال الخريطة .

يوضـــح الجدول رقم (٦/٩) خريطة تدفق لنظام رقابة داخلية للموافقة على ائتمان فى إحدى الشركات (علما بأن الشكل السابق رقم (٦/٧) عرض مذكرة وصفية لنفس العملية والنشاط) .

بالإضافة إلى خرائط تدفق نظام الرقابة الداخلية يواجه المراجعون نوعين آخرين من خرائط التدفق :

١- خــرائط تدفـــق للـــنظم Systems Flowcharts والتى توفر نظرة عامة واسعة للنظام المحاسبى إلا أنها ليست مبسطة .

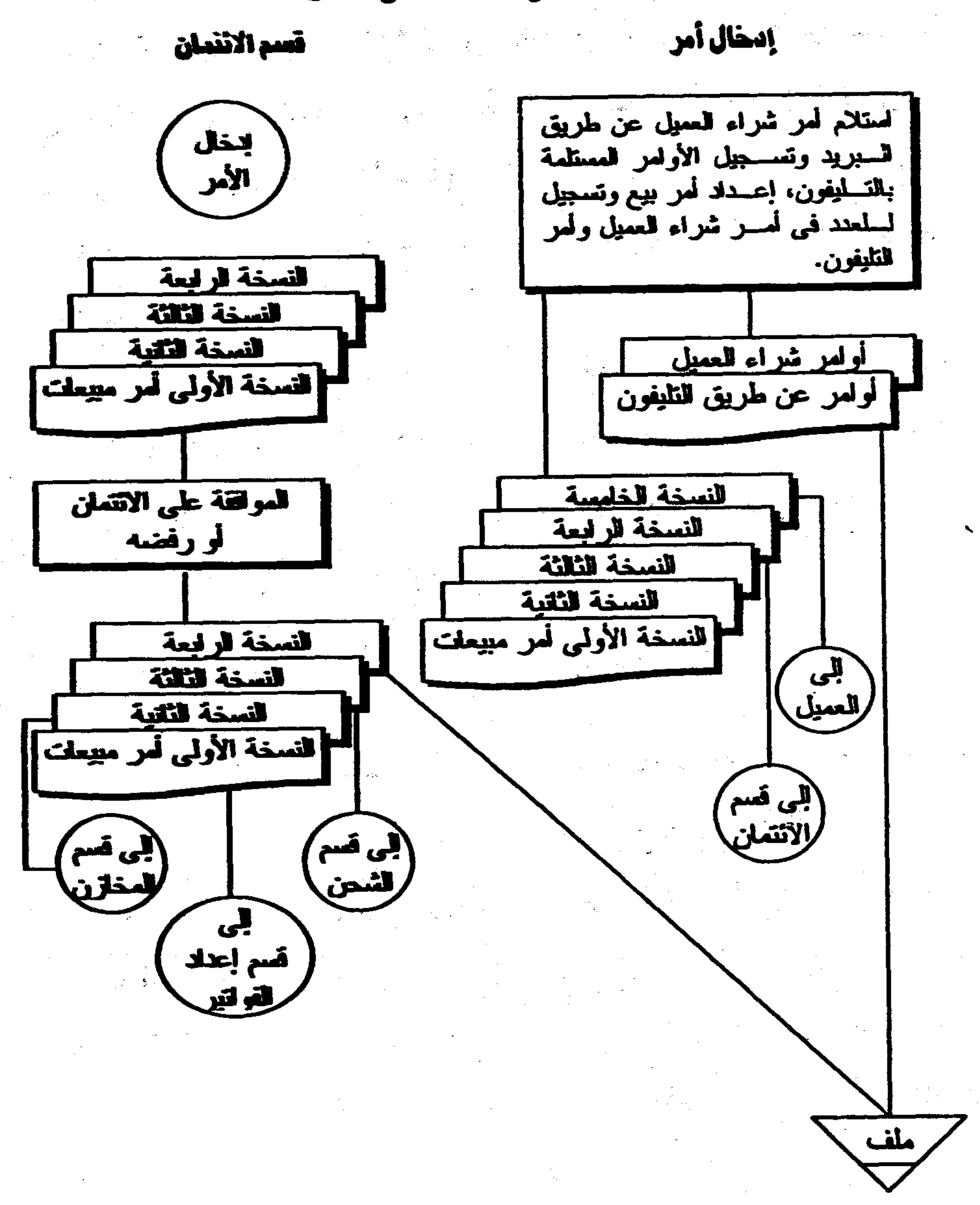
٢- خــرائط تدفـــق للبرامج Programs Flowcharts والتى توفر خطوات تفصيلية لبرنامج الحاسب الإلكترونى.

تقييم مستوى مخاطر الرقابة Assessing the Level of Control Risk

يعبر المستوى المقيم لمخاطر الرقابة Assessing the Level of Control Risk عن تقييم المراجع للمخاطر الخاصة بأن الرقابة الداخلية للمنشأة لن تمنع أو تكتشف التحريف الجوهرى فى القوائم المالية، يستخدم المراجعون المستوى المقيـــم لمخاطـــر الرقابة فى نموذج مخاطر المراجعة لتحديد نطاق اختبارات الـــتحقق الأساسية ، ويقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة لتكون عند مستوى الحـــد الأقصى عندما لايتم تصميم أو تنفيذ نظم رقابية داخلية فعالة للتأكيد أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال .

شكل رقم (٦/٩)

خريطة تدفق للموافقة على ائتمان



فى حين يعبر مستوى الحد الأقصى لمخاطر الرقابة Maximum Level of Control Risk عن الاحتمال الأقصى بأن التحريف الجوهرى لن يتم منعه أو اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية. ولأجل تقييم مخاطر الرقابة أسفل الحد الأقصى للتأكيد يجب أن يقوم المراجع بأداء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية .

وكما سبق مناقشته سابقا فإن المراجع الذى يحصل على فهم بالرقابة الداخلية يحدد الأنشطة الرقابية التى تتعلق بتأكيد القوائم المالية (على سبيل المثال تأكيد الشمول) ، يوضح الشكل رقم (٦/١٠) قائمة معينة من النظم الرقابية لكل تأكيد بالقوائم المالية، وإجراءات المراجعة لاختبار تلك النظم الرقابية، بالإضافة إلى التحريفات المحتملة التى يمكن أن تحدث إذا لم يؤدى نظام الرقابة الداخلية وظيفته.

شكل رقم (٦/١٠)

عينة من نظم الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بها والتحريفات المحتملة لعمليات المبيعات

التأكيدات ونظم الرقابة الداخلية	اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية	التحريفات المحتملة
الوجود أو الحدوث: المبيعات المسجلة هى التى تم شحنها فعلا إلى العملاء :-		
١- يتم تأييد تسجيل المبيعات بأوامر العميل، والتحقق من أن أوامر المبيعات تم الموافقة عليها عن طريق قسم الائتمان وأنه قد تم الموافقة على مستندات الشحن وتنفيذها .	-فحص أمر العميل الموافق عليه وأمر المبيعات ومستند الشحن وفاتورة المبيعات لعينة من القيود فى يومية المبيعات .	-قد يتم تسجيل مبيعات لم تحدث .

٢- يقوم موظف مستقل عن حسابات المدينين بإعداد وإرسال كشوف الحساب بالبريد شهريا لكافة حسابات المدينين التجارية للعملاء ومتابعة أى شكاوى .	- ملاحظة الإجراء وفحص ملفات المتابعة .	- قد لا يتم اكتشاف أخطاء في المبيعات المسجلة .

الشمول: كافة عمليات المبيعات التى حدثت قد تم تسجيلها :-

٣- المحاسبة عن مستندات الشحن المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أنه قد تم إعداد فاتورة مبيعات لكافة البضائع التى تمت شحنها .	- ملاحظة الإجراء، وفحص الفواتير لعينة من مستندات الشحن .	- قد يتم شحن البضائع إلا أنه لم يتم إعداد فواتير عنها .
٤- المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها .	- ملاحظة الإجراء وفحص القيود الخاصة بتتابع فواتير المبيعات فى يومية المبيعات.	- قد يكون هناك مبيعات غير مسجلة .
٥- يتم تحديد الإجراءات التى تضمن تسجيل المبيعات أول بأول ومراعاة استقلال الفترات المالية على وجه صحيح .	- الاستفسار عن كيفية اتباع الإجراءات، وملاحظة الإجراءات التى تم اتباعها، وفحص التقرير عن الشخص الأخير .	- قد يتم تسجيل عمليات المبيعات فى الفترة الخاطئة .

الحقوق والالتزامات : إن المبيعات المسجلة هى عمليات المبيعات التى حدثت فقط

٦- يفحص الموظف المسئول أمر مبيعات وفاتورة مبيعات من حيث الشروط لتحديد أن العملية المالية هى عملية مبيعات وليست بضاعة مودعة كأمانة .	- ملاحظة الإجراء .	- قد يتم تسجيل عمليات بضاعة الأمانة كعملية مبيعات .

التقييم أو التخصيص: تم إعداد فواتير المبيعات وتسجيلها بشكل صحيح

٧- قبل أن يتم شحن البضائع يتعين عدها ومقارنة وصفها وكمياتها مع نظيرها فى أوامر المبيعات ومستندات الشحن .	- ملاحظة الإجراء. يتم فحص التوقيع على المستندات من خلال أحد العينات .	- قد يتم شحن بضائع تزيد أو تقل عن المبيعات المسجلة . - قد تحدث مرتجعات من العميل .
٨- يتم الموافقة على ائتمان العميل عن طريق موظف مسئول قبل أن يتم الشحن التجارى لها .	- فحص أمر المبيعات المرتبطة بالعمليات المختارة .	- قد تكون حسابات المدينين غير قابلة للتحصيل .
٩- يتم مراجعة فواتير المبيعات من حيث : أ - التسعير الصحيح . ب - الدقة الحسابية . ج - الشروط .	- ملاحظة قائمة السعر الموافق عليها ، ويتم اختيار عينة لفحص التوقيع الذى يشير إلى أداء المهمة .	- قد يتم المغالاة أو التدنية فى تحديد المبيعات وحسابات المدينين .
١٠- يتم مقارنة أرصدة حسابات المدينين فى دفاتر الأستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام بشكل دورى .	- ملاحظة الإجراء. ويتم فحص عملية التجميع بدفاتر الأستاذ الفرعية .	- احتمال تزايد الأخطاء فى حسابات المدينين .

العرض والإفصاح: يتم تسجيل المبيعات وحسابات المدينين بشكل يراعى فيه العرض والإفصاح.

١١- يتم أداء فحص مستقل لدليل الحسابات عن المبيعات المسجلة .	- ملاحظة الإجراء. ويتم اختيار عينة من الفواتير كما يتم فحص اعادة أداء الحسابات وفحص الموافقة عليها .	- قد يتم تبويب الإيرادات بشكل غير صحيح .

شكل إيضاحى رقم (٦/١١)

آثار تقييم مخاطر الرقابة على اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية

	تقييم المراجع لمخاطر الرقابة	
	أقل من الحد الأقصى	الحد الأقصى
هل تعتبر اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية مطلوبة ؟	نعم	لا

ترتـبط نظم الرقابة الداخلية الموضحة فى الشكل رقم (٦/١١) مباشرة بالأسئلة الموجودة فى قائمة الاستقصاء الخاص بالرقابة الداخلية فى الشكل رقم (٦/٦). وعندما تكون مخاطر الرقابة أقل من الحد الأقصى من ثم يجب ألا يكـون النشـاط الـرقابى مجرد أن يكون مكتوبا وإنما يجب أن يكون فعالا. وعندما يستنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية لا يدعم تقييم مخاطر الرقابة عـند أقل من مستوى الحد الأقصى فإنه يجب أن يحدد الحد الأقصى لمستوى المخاطـر إلى مخاطر الرقابة وبعد ذلك يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت أو نطاق اختبارات التحقق الأساسية .

وكما هو موضح فى الشكل رقم (٦/١١) ليس مطلوبا من المراجعين أن يـؤدوا اختـبارات الالتزام بنظم الرقابة إلا إذا قاموا بالتخطيط لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من مستوى الحد الأقصى. على الرغم من أنه ليس مطلوبا من المـراجع أن يحصل على دليل إثبات بشأن فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية عـندما يحصل على فهم بنظام الرقابة الداخلية، إلا أن المراجع يحصل على دليل إثبات معين بشأن فعالية نظم الرقابة الداخلية .

وعندما يتم تقييم مخاطر الرقابة ليكون أقل من الحد القصى، فإن المراجع يجب أن يصف فى أوراق العمل الأساس المرتبط بالمستوى المقيم لمخاطر الرقابة . بصفة عامة يجب أن تتضمن أوراق العمل وصفا لاختبارات الالتزام بالنظم الرقابية، وإذا ماتم تقييم مخاطر الرقابة ليكون عند مستوى الحد الأقصى يكون مطلوبا فقط كتابة التقييم فى أوراق العمل .

طبيعة اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Nature of Tests of Controls

يتم توجيه اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية عند تصميم أو تشغيل نشاط رقابى معين بغرض تقييم فعالية منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية فى أحد تأكيدات القوائم المالية. يستخدم المراجعون الإجراءات التالية لاختبار الالتزام بالنظم الرقابية: الاستفسارات من العاملين، ملاحظة العاملين عند أدائهم لواجباتهم، فحص المستندات والسجلات التى تشير إلى أن النظم الرقابية قد تم أدائها وإعادة أداء الإجراءات التى قام العميل بأدائها. ويستخدم المراجع نتائج اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية للحكم عما إذا كانت مخاطر الرقابة تعتبر أقل من مستوى الحد الأقصى .

ويقوم المراجعون بعمل استفسارات من الأفراد المسئولين عن أداء إجراء معين لتحديد ماهى الواجبات التى يؤديها العاملين بالضبط، وفهم العاملين لتلك الواجبات وأنواع الأخطاء أو المشاكل التى يواجهها العاملين بالإضافة إلى أى استثناءات تحدث للإجراءات المقررة . وعادة ما لا ينتج عن الاستفسار نموذج قوى لدليل الإثبات، ولكنه يمكن أن يمد المراجعين بمعلومات مفيدة فى أداء اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية .

وقـــد يلاحظ المراجعون وجود الأنشطة الرقابية على سبيل المثال الفصل بيـــن الواجبات أو الاقتراب المفيد لمواقع المخازن، تعتبر إجراءات المراجعة هـــذه أكثر فعالية إذا لم يكن العاملين على علم بأن المراجع يقوم بالملاحظة. بصفة عامة يقوم المراجعون بتوثيق أداء ذلك النظام الرقابى عن طريق كتابة مذكرة ويضمنها فى أوراق العمل .

ويقوم المراجعون بفحص المستندات والسجلات لتبين التوقيعات بالأحرف الأولى للعامـــلين أو الأســـماء المسجلة مما يشير إلى أنهم قاموا بأداء النشاط الـــرقابى . عـــلى سبيل المثال قد يبحث المراجع عن مدى مطابقة توقيع أحد العاملين المسئولين عن تحديد أمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة البيع، حيث أن غياب ذلك التطابق يشير إلى غياب النشاط الرقابى الذى يتم أداؤه حتى لو كانت المستندات صحيحة .

نطاق اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Extent of Tests of Controls

قـــد تتأثر اختبارات الالتزام بنظم الرقابة للمراجع بدليل الإثبات الذى يتم الحصـــول عليه أثناء عملية المراجعة فى السنة السابقة وعندما يحدد المراجع أنـــه ليس هناك أية تغيرات جوهرية قد حدثت وأن النشاط الرقابى الذى كان فعـــالا فى الســـنة الســـابقة مازال أيضا كذلك فى السنة الحالية ، مع ذلك فإن المـــراجع يجب عليه أن يحدد أن التغيرات التى قد تؤثر على نظام الرقابة قد حدثت، وفى ضوء ذلك يجب أن يتم أداء اختبارات إضافية لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة فعالا أم لا.

توقيت اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Timing of Tests of Controls

كمـــا سبق مناقشته فإن مستوى مخاطر الرقابة قد تم تقييمه بصفة عامة قبل نهايـــة الســـنة حـــتى يمكن تطوير برنامج المراجعة. لذلك قد يتم أداء اختبارات الالـــتزام بالنظم الرقابية خلال بضعة شهور قبل نهاية السنة المالية ، والذى يعنى بـــأن كافـــة العمليات المالية التى تؤثر على تأكيدات القوائم المالية لن تحدث فى توقيت إجراء ذلك الاختبار، ومع ذلك فإن تقييم المراجع لمخاطر الرقابة يجب أن يرتـــبط بالـــرقابة الداخلية أثناء كامل السنة محل المراجعة. من ثم فإن المراجعين بوجـــه عـــام يؤدون اختبارات التزام إضافية بالنظم الرقابية المرتبطة بالفترة بين التقييم المبدئى ونهاية السنة لتحديد ما إذا كان مستوى المخاطر قد تغير.

٥/٦ توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة Communication of Internal Control matters

يتمـــثل غـــرض تقييـــم المراجع لمخاطر الرقابة فى تخطيط طبيعة وتوقيت ونطـــاق اختبارات المراجعة وليس إبلاغ التقييم إلى المنشأة أو توصيل المعلومات الأخـــرى المرتـــبطة بالرقابة الداخلية، ومع ذلك أثناء مسار عملية الحصول على فهـــم بـــنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقييم مخاطر الرقابة فإن المراجعين كثيرا مايحصلون على معلومات قد تكون مفيدة للجان المراجعة أو مجلس الإدارة للوفاء بمســـئولياتهم. وقـــد حـــدد إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٠) القسم رقم (٣٢٥) الظروف والأحوال التى قد يجدها المراجع أثناء أداء مهمته ويجب أن يتم التقرير عـــنها إلى لجـــان المـــراجعة أو الجهات التى فى حكمها. تلك الظروف الممكن التقرير عنها Reportable Conditions هى تلك الأمور – التى فى حكم المراجع

الشخصـــى – يجـــب أن يـــتم إبلاغها إلى لجان المراجعة حيث إنها تمثل عيوب جوهـــرية فى تقييـــم أو تشـــغيل نظم الرقابة الداخلية التى تؤثر عكسيا على قدرة التـــنظيم عـــلى إعـــداد القوائم المالية تطبيقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عـــليها. وقد تكون الظروف القابلة للتقرير عنها جوهرية تماما للدرجة التى يمكن اعتبارها تمثل مظاهر ضعف جوهرية Waterial Weakness ، حيث تعتبر حالة يمكـــن التقرير عنها والتى خلالها لايخفض نظام الرقابة الداخلية للمستوى الأدنى المخاطـــر المرتبطة باحتمال حدوث أخطاء أو مخالفات فى قيم ذات أهمية نسبية لـــلقوائم الماليـــة خلال فترة زمنية مناسبة عن طريق العاملين أثناء أدائهم لمسار والواجـــبات المحـــددة لهم ، ويعتبر الضعف الجوهرى أكثر جوهريا عن الظرف القـــابل لـــلتقرير عنه حيث إن مخاطر التحريفات الجوهرية التى تحدث والتى لن تكتشـــف تعتبر أكثر جوهرية . يوضح الشكل رقم (٦/١٢) أمثلة على الظروف القابلة للتقرير عنها :

شكل رقم (٦/١٢)

أمثلة على الظروف القابلة للتقرير عنها

عيوب فى تصميم نظام الرقابة الداخلية

Deficiencies in Internal Control Design

- تصميم غير كاف لنظام الرقابة الداخلية الشامل .
- غياب الفصل الملائم بين الواجبات بشكل يتسق مع الأهداف الرقابية الملائمة .
- غيـاب الفحـص الملائـم والموافقـة المناسـبة عـن العمـليات الماليـة ، والقيـود المحاسبية أو مخرجات النظم .

- إجراءات غير كافية لتقييم وتطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ملائم .
- احتياطات غير كافية لحماية الأصول .
- غياب أساليب رقابية أخرى تعتبر ملائمة لنوع ومستوى نشاط العملية المالية .
- دليل إثبات يفيد فشل النظام فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف والمتطلبات الحالية – بسبب خلل أو عيب فى التصميم .

الفشل فى تشغيل الرقابة الداخلية

Failures in the Operation of Internal Control

- دليل إثبات على فشل النظم الرقابية المحددة لمنع أو اكتشاف تحريف المعلومات المحاسبية .
- دليل إثبات بأن النظام فشل فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف الرقابية للمنشأة بسبب سوء تطبيق النظم الرقابية الداخلية .
- دليل إثبات على الفشل فى حماية الأصول من الخسارة والضرر أو سوء الاستخدام .
- دليل إثبات على الانتهاك المتعمد لإجراءات الرقابة الداخلية عن طريق المسئولين المفوض إليهم تعوق تحقيق الأهداف الشاملة للنظام .
- دليل إثبات على الفشل فى أداء المهام التى تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية. على سبيل المثال عدم إعداد مطابقات ومذكرات تسوية البنوك أو إعدادها فى وقت غير مناسب .
- دليل إثبات على ارتكاب الأخطاء عن طريق العاملين أو الإدارة .
- دليل إثبات على التلاعب واصطناع أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة .
- دليل إثبات على سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية .

- دليل إثبات على تشويه وتحريف الحقائق المقدمة من موظفى العميل إلى المراجع .
- دليل إثبات على أن العاملين أو الإدارة تنقصها التأهيل والتدريب الكافى للوفاء بالوظائف المحددة لهم .

أمور أخرى

- عدم وجود مستوى كاف للوعى الرقابى داخل التنظيم .
- الفشل فى متابعة وتصحيح عيوب نظام الرقابة الداخلية المحددة فى العام السابق .
- دليل إثبات على عدم الإفصاح الجوهرى والكامل للعمليات مع الأطراف ذوى العلاقة .
- دليل إثبات على التحيز أو نقص الموضوعية عن طريق المسئولين عن القرارات المحاسبية .

وقد يتم الإبلاغ عن الظروف القابلة للتقرير عنها شفويا إلا أنه يفضل أن يكـون ذلك كتابة. وعندما يكون التوصيل شفويا، فإن المراجع يجب أن يوثقه فى أوراق العمل ويجب عند إجراء أى إبلاغ عن أمور قابلة للتقرير عنها أن:

- يشير إلى أن غرض عملية المراجعة هو التقرير على القوائم المالية وليس توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية .
- تعريف الظروف القابلة للتقرير عنها .
- تقييد توزيع التقرير بحيث يقتصر فقط على الإدارة ولجان المراجعة ومافى حكمهم داخل التنظيم .

وإذا الظـــرف القابـــلة للتقرير عنها تعتبر ذات حجم نسبى يمكن اعتباره بمـــثابة ضعف جوهرى ، فإن التقرير يمكن أن يحدده بشكل منفصل كضعف جوهرى ، ويوضح الشكل رقم (٦/١٣) نموذج الخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها.

وإذا لـــم تكـــن هناك أية ظروف قابلة للتقرير عنها، قد لايصدر المراجع خطابا ينص على ذلك، حيث أن مثل ذلك الخطاب قد يضلل المستخدمين عن طـــريق الإيحـــاء بوجود مستوى أكبر للتأكيد بشان نقص أى عيوب جوهرية مقارنـــة بمـــا يمكن للمراجع توفيره فى الحقيقة. ومع ذلك قد يصدر المراجع خطابـــا يشـــير إلى عـــدم وجود أى مظاهر ضعف جوهرية أثناء تأدية مهمة المراجعة .

وعـــلى الرغم من أن معايير المراجعة لاتتطلب إصدار خطابات عن ذلك إلا أن كـــثير مـــن المـــراجعين يكتبون خطابات لعملائهم تتضمن مقترحات لتحســـين العمـــليات ونظـــام الرقابة الداخلية، وتتضمن الأمور المتعلقة بنظام الـــرقابة الداخـــلية الظـــروف القابلة للتقرير عنها التى تم الإبلاغ عنها للجان المـــراجعة بالإضـــافة إلى أمور ليست جوهرية بشكل كاف للدرجة التى يتم تضمينها فى خطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها .

شكل رقم (٦/١٣)

نموذج لخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها

السادة/ أعضاء لجان المراجعة

عند تخطيط وأداء مراجعتنا للقوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام .... قمنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد إجراءات مراجعتنا لأغراض التعبير عن رأينا في القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية، ومع ذلك لاحظنا أن هناك أمور معينة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملياته التي نعتبرها بمثابة ظرف قابل للتقرير عنها طبقا للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين . تتضمن تلك الظروف القابلة للتقرير عنها أمور نمت إلى علمنا مرتبطة بوجود عيوب جوهرية في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية التي في حكمنا الشخصي يمكن أن تؤثر عكسيا على مقدرة التنظيم على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية .

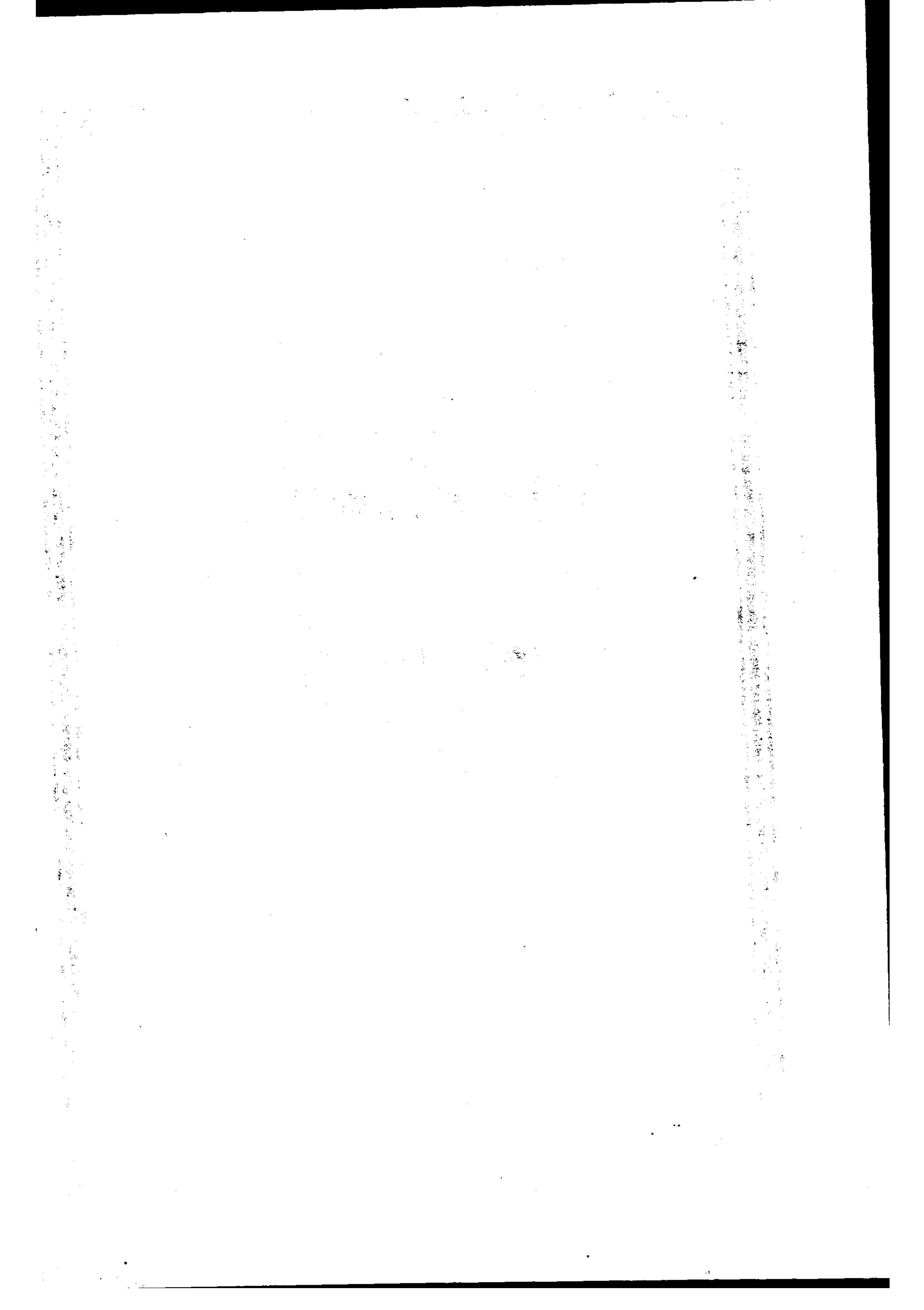
حيث لم يتم المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل للتحقق من أن كل المبيعات قد تم تسجيلها . وكنتيجة لذلك يمكن أن يتم حذف بعض المبيعات من يومية المبيعات التي قد تؤثر على المبيعات وحسابات المدينين . ذلك الأمر يعتبر جوهريا بسبب الأهمية النسبية لمتوسط حجم مبيعات الشركة .

وأن الهدف من إعداد ذلك التقرير هو تقديم معلومات تستخدام فقط عن طريق لجان المراجعة والإدارة بالإضافة إلى أي مستخدمين في حكمهم داخل الشركة .

مكتب المحاسب القانوني

الفصل السابع

إدارة مهمة المراجعة



الفصل السابع

إدارة مهمة المراجعة

Managing an Engagement

مقدمة :

يهـتم هـذا الفصل بدراسة كافة الأمور والجوانب المرتبطة بإدارة مهمة المـراجعة التي تؤثر على كل من عملية تخطيط عملية المراجع وجمع وتقييم أدلـة إثـبات المراجعة ، حيث يتم تحديد العوامل المختلفة التي يجب أن يقوم المراجع بأخذها في حسبانه لاتخاذ قرار عما إذا كان يقبل عميل مراجعة جديد أو الإحـتفاظ بـالعميل القـائم ، كما يتم وصف عملية الاتصال بين المراجع اللاحق والمراجع السابق ، وتحديد العناصر الرئيسية لخطاب التعاقد ، كما يتم إبـراز أسـباب احتياج المراجعين لفهم بيئة أعمال وصناعة عميل المراجعة وتحديـد الأنـواع الرئيسـية للمعلومات التي يتطلبها المراجع لتخطيط مهمة المـراجعة وتحديـد مصادر تلك المعلومات . بالإضافة لذلك يتم تحديد أنواع الإجـراءات التحليـلية الـتي يقوم المراجع بأدائها وشرح كيفية استخدام تلك الإجراءات في مرحلة التخطيط بشكل يختلف عن استخدامها كاختبارات تحقق أساسـية ، و يـتم أيضـا وصـف مسئولية المراجع المرتبطة بالعمليات مع الأطراف ذوي العلاقة ، وآثار استخدام عمال المراجعين الداخليين والاستعانة بعمـل الخـبير عـلى أداء عملية المراجعة ، وتحديد الإجراءات التي يؤديها المـراجع لـتخطيط عمـلية المـراجعة ، وأهمية التفرقة بين كلا من نوعي اختـبارات العمـليات الأساسـية ، وإبراز الأنواع الثلاثة لاختبارات التحقق

الأساســية ، وأخيرا تعريف الإشراف وتحديد الإجراءات التي يتعين أن يقوم بهـــا المـــراجع عند وجود عدم اتفاق مع استنتاج المشرف على بعض الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة.

وفي سبيل ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى الموضوعات الرئيسية التالية:

١/٧ قبول العميل الجديد أو المستمر .

٢/٧ الحصول على الفهم بصناعة وأنشطة العميل.

٣/٧ التخطيط الفعلي لعملية المراجعة.

٤/٧ اختبارات جميع وتقييم أدلة إثبات المراجعة.

٥/٧ اختبارات التقديرات المحاسبية.

٦/٧ إتمام عملية المراجعة.

٧/٧ الإشراف على مهمة المراجعة .

مقدمة :

يتطلب أداء مهمة المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها اتباع مجموعة من الخطوات المقررة والتي يوضحها الشكل رقم (٧/١) ، والذي يتضح منه تقسيم عملية المراجعة إلى ثلاثة مراحل : (١) مرحلة تخطيط عملية المراجعة (٢) مرحلة جمع وتقييم ادله إثبات المراجعة ، (٣) مرحلة إصدار تقرير المراجعة. وعلى الرغم من قيام المراجعين بممارسة حكمهم الشخصي المهني خلال كافة المراحل الثلاثة فإن الجانب الأكثر أهمية وخطوره لعملية المراجعة يتمثل في تخطيط عملية المراجعة . حيث أن التخطيط - والذي يتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة المرتبطة بأداء وتحديد نطاق المهمة يؤدي إلى تطوير برنامج المراجعة المبدئي . وتعتبر الخطوات المرتبطة بتصميم عملية المراجعة السابق مناقشتها بمثابة قلب عملية تخطيط مهمة المراجعة .

وفي هذا الجزء يتم دراسة ثلاثة خطوات جديدة في عملية التخطيط هي قبول العميل ثم الحصول على فهم بإعمال وصناعة العميل وأخيرا تخطيط أعمال المراجعة .

٧/١ قبول عميل جديد أو مستمر Accept a new or Continuing Client

يجب أن يتمثل الاعتبار الأول للمراجع في تحديد ما إذا كان يقبل العميل أو لا ، وبعد اتخاذه ذلك القرار يحصل المراجع على فهم بأنشطة وصناعة العميل . وكما تبين مما سبق فان المراجع يدرس الأهمية النسبية والمخاطر عند تقسيمه عملية المراجعة إلى مكوناتها ، كما يستخدم نموذج مخاطر المراجعة الذي يتضمن كل المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة.

شكل رقم (٧/١)

خطوات أداء مهمة المراجعة

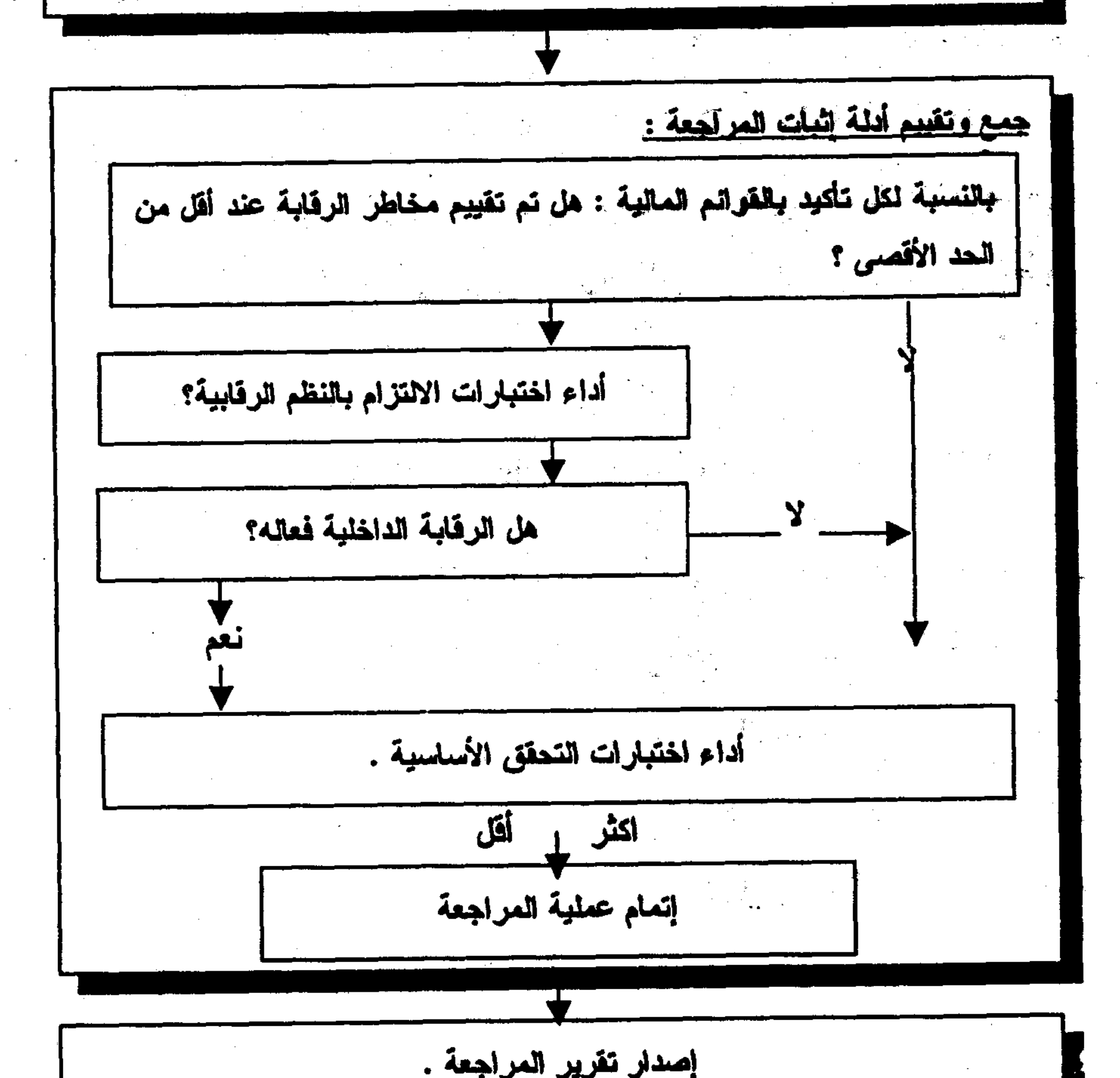
تخطيط عملية المراجعة :

١- قبول عميل جديد أو مستمر.

٢- الحصول على فهم بأنشطة وصناعة العميل .

- تحديد الأهمية النسبية المخططة .
- تقييم المخاطر عند مستوى القوائم المالية .
- تقسيم عملية المراجعة إلى مكونات .
- تحديد تأكيدات الإدارة في القوائم المالية .
- تحديد التحريف المسموح به على الحسابات ومجموعات العمليات .
- تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد .
- استخدام نموذج مخاطر المراجعة لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة .

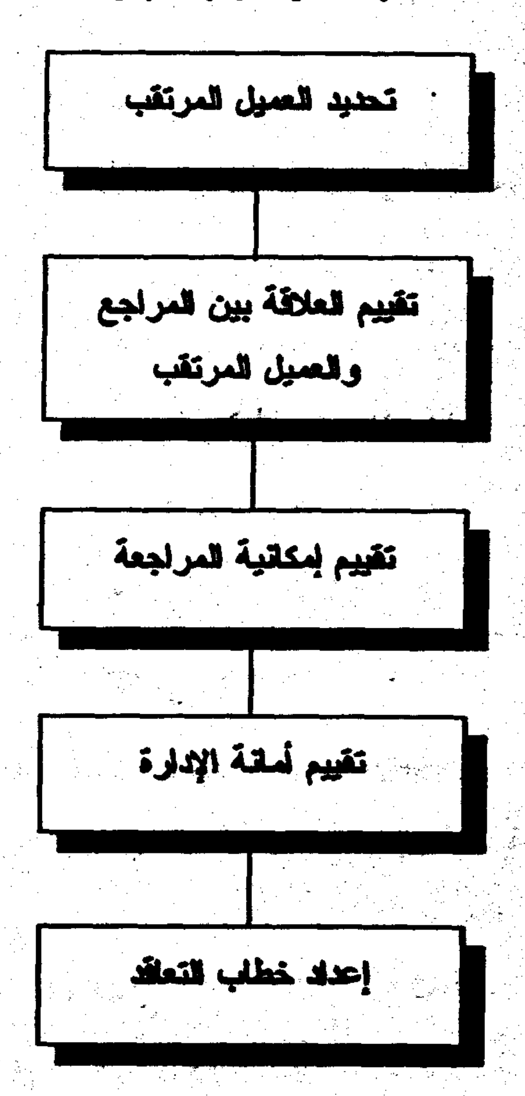
٣- تخطيط العمل .



وعــند دراسة قبول عميل جديد فان معظم مكاتب المراجعة تتبع عدة خطوات يوضــحها الشــكل رقم (٧/٢) . أما بالنسبة لقبول عميل مستمر فإن معظم مكــاتب المــراجعة تقوم باتباع كافة تلك الخطوات فيما عدا الخطوة الأولى . وفيما يلي دراسة لكل خطوة كما جاءت بالشكل الإيضاحي .

شكل رقم (٧/٢)

قبول عميل مراجعة جديد



١ – تحديد العملاء المرتقبين Identify Potential Clients

معظـــم منشـــآت الأعمــــال التي يتم مراجعتها بشكل دوري لديها علاقة مســتمرة مـــع أحد المراجعين ، وعادة ما يتم استخدام نفس مكتب المراجعة خـــلال مـــدة زمنية ممتدة نسبيا . ومع ذلك فقد يقوم العملاء بتغيير مراجعيها لعديد من الأسباب لعل أبرزها :- الحصول على حد أدنى من أتعاب المراجعة ، الحصـــول عـــلى خدمـــات إحصائية جديدة أو لتجنب مظاهر الاختلاف مع المراجع . وبعض من منشآت الأعمال تقدم بتغيير وتدوير مراجعيها من ثلاثة إلى خمسة سنوات كسياسة عامة لها. يلخص الشكل رقم (٧/٣) .

يـــلخص الشـــكل رقم (٧/٣) دراسة تطبيقية ترتبط بالتغيرات المتعلقة بمكاتب المراجعة الثمانية الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية . أما المنشآت الـــتي يـــتم مراجعـــتها سابقا قد تحتاج إلى عملية مرلجعة لاستيفاء التزاماتها التعاقدية أو ببساطة بسبب رغبة ملاكها أو مديريها.

شكل رقم (٧/٣)

الأسباب الخاصة بتغيير المنشآت لمراجعيها

تمـثل الأسـباب المرتـبطة بـتغيير المنشـآت لمـراجعيها قضـية هامـة جديـة بـين الممارسـين والمستخدمين والمنظمين ، وفـي احـدى الدراسات البحـثية المرتـبطة ببحث أسباب تغيير المراجعين تبين أن اغلب المتغيرات الهامـة تتمثل في عوامـل خاصـة بـالعميل مـثل الفشـل المـالي والحجـم والـنمو بالإضـافة إلى عوامـل خاصـة بالمراجع مثل زيادة تكلفة أتعاب المراجعة بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة بالصناعة ، وقد تم الإشارة إلى وجـود عوامـل تعتبر غير هامـة فتضمن الرأى العام عـلى عمـلية المراجعة والطرح العام المبدئي للأوراق المالية .

حــتى منتصـــف السبعينات حظر دليل أدب السلوك المهني الصادر عن طــريق جمــع المحاســبين القانونين الأمريكي من الإغواء المباشر للعملاء Direct Solicitation of Clients ، وعــلى الــرغم من أن بعض المراجعين لايقومــون بإغراء العملاء رسميا إلا أن البعض الأخر يقوم بذلك . وقد يكون لــدى العميــل المــرتقب مجموعه من الأسباب الخاصة لاقتراح عميل معين يتضمن توصيات من الآخرين ، أو المعرفة المباشرة من مشروعات أخرى أو اتصالات مهنية أو نشرات مكتب المراجعة المرسلة إلى العميل المرتقب . وقد يــتم دعــوه المراجعين لتقديم مشروع مقترح شفوي أو مكتوب يصف كيف يمكــن أن يخــدم مكتب المراجعة ذلك العميل المرتقب وكيفية تقدير التكاليف المرتــبطة بالخدمات التي يمكن تقديمها . غالبا ما تكون مثل تلك المشروعات المقترحة متقنة تماما ومفصلة بدقة وتتضمن خبره المراجعة المرتبطة بصناعة العميــل المرتقب بالإضافة إلى السيرة الذاتية للأفراد الذي سيكونون مسئولين عن أداء مهمة المراجعة .

ولا تعتــبر المقــترحات التفصيلية مطلوبة فى حالة الاندماجات أو شراء الشركات حيث من المحتمل أن يقوم مراجع الشركة محل الشراء بالاستقالة.

أخيــرا وقــبل أن يتم قبول العميل المرتقب يجب أن يقوم المراجع بتقييم العلاقة بين المراجع والعميل ، وإمكانية مراجعة العميل المرتقب بالإضافة إلى أمانة الإدارة واستقامتها.

١- تقييم العلاقة بين المراجع والعميل المرتقب :

عــند تقييــم العلاقة بين المراجع والعميل المرتقب (أو المستمر) يجب عــلى المــراجع أن يقــوم بتحديد ما إذا كانت هناك أي علاقة بين المراجع

أومكتب المراجع والعميل المرتقب محل المراجعة من شانها مخالفة وانتهاك دليل وآداب السلوك المهني Code of Professional Conduct ، كما سبق مناقشته فان المراجع الذي ينقصه الاستقلال أو يبدو انه ينقصه الاستقلال والحياد يتعين إلا يقوم بأداء عملية المراجعة.

بالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أيضا أن يقوم بتقييم أي مخاطر قد تزيد من مخاطر المراجعة أو مخاطر الأعمال . على سبيل المثال قد يعرف المراجع أن المنشاة وإدارتها العليا قد أدينت أو اتهمت بارتكاب تصرف غير قانوني معين أو أن مهمة المراجعة تتضمن مخاطر أعمال جوهرية بسبب أن الأطراف المرتبطة بالشركة المساهمة المغلقة بينهم نزاعات وخلافات رئيسية، مثل تلك المواقف قد تجعل المراجع ينسحب فورا من عملية التعاقد .

وأخيرا يجب أن يقوم المراجع بتقييم الخبرة المهنية Expertise وإمكانية الحصول على الأفراد المؤهلين لأداء مهمة المراجعة. فهل يتوافر فريق مراجعة ذوي خبرة كافية لإتمام التعاقد في وقت مناسب ؟ . ليس مطلوبا من المراجع أن يكون لديه خبرة محددة ونثيقة بالصناعة التي يعمل فيها العميل عندما يقبل عملية التعاقد ، وإنما يجب أن يصبح على علم ومعرفة بها قبل بداية القيام بعملية المراجعة ، وتتمثل المصادر التي يمكن للمراجع الاسترشاد بها للحصول على الخبرة المحددة المطلوبة في إرشادات المحاسبة والمراجعة الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ونشرات الصناعة ، فضلا عن القوائم المالية للمنشآت الأخرى في الصناعة والكتب والدوريات.

٢- تقييم إمكانية المراجعة Evaluate Audibility

يجب أن يحدد المراجع ما إذا كانت منشأة العميل المرتقب قابله للمراجعة ، وذلك يعني أن انه هل سيكون المراجع قادرا على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة لإبداء رأيه عن القوائم المالية ؟ يجب على المراجع أيضا أن يحكم على كفاية السجلات المحاسبية للعملاء المرتقبين سواء الكبار أم صغار الحجم ، حيث يجب أن تتضمن السجلات تفاصيل كافية للمراجع لتحديد تبويب دقيق وتوقيت العملية المالية . وسوف يعتمد الشكل الدقيق والتفاصيل المرتبطة بالسجلات المحاسبية التي يجب أن يحتفظ بها العميل على نوع نشاطه وحجمه وتنظيمه .

كما يجب على المراجع أن يدرس أيضا حدود نظام الرقابة الداخلية للمنشآت الضخمة. وحيث أن تلك المنشآت الضخمة لديها حجم كبير من العمليات المالية ، فإن مراجعة عدد كبير من العمليات في ظل نظام رقابة داخلية غير كاف لا يعتبر ذو جدوى من الناحية الاقتصادية . ويمكن القول بأن حدوده نظام الرقابة الداخلية يعتبر عاملا جوهريا في المنشآت الصغيرة التي فيها يمكن للمراجع أن يفحص عمليات مالية كافية أو تفاصيل أرصدة الحساب التي يقوم بإبداء الرأي فيها .

٣- تقييم أمانة الإدارة ونزاهتها Evaluate Management's Integrity

كما سبق المناقشة سابقا فإن معايير الرقابة على جودة الأداء **Quality Control Standards** تتطلب أن يقوم المراجع بتقييم أمانة الإدارة ونزاهتها قبل قبول العميل . حيث أن نقص استقامة الإدارة قد يجعل مخاطر المراجعة مرتفعة للغاية للدرجة التي لا يمكن معها أداء عملية المراجعة بسبب تكلفتها

بالمقارنـــة إلى فاعليتها. وعند تقييم استقامة الإدارة يجب أن يتحرك المراجع إلى عدد من مصادر المعلومات متضمنة المراجع السابق أو السالف Prior or Predecessor Auditor والغيـــر مـــن الأطـــراف الثالـــثة الأخرى . ويقوم المـــراجعون بالـــبحث بشـــكل متزايد عن قواعد بيانات فورية للحصول على معلومات عن العملاء والمتعاملين الرئيسيين .

يجـــب أن يقـــوم المـــراجع أيضا بتقييم دوافع الإدارة للطلب على عملية المراجعة ، حيث قد ترغب الإدارة في أداء عملية المراجعة بسبب رغبتها في الحصـــول على قرض جديد أو التصرف في الشركة . تساعد تلك المعلومات بلاشـــك المـــراجع في تحديد مخاطر المراجعة الشاملة بالإضافة إلى مخاطر الأعمال .

الاتصال بالمراجع السابق Communication With The Predecessor Auditor

تطـــلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٧) القسم رقم (٣١٥) الفقرة رقم (٤) أن يقـــوم المراجع اللاحق المرتقب Potential Successor Auditor بالاتصال بالمـــراجع الســـابق قبل قبول العميل المرتقب . يعترف ذلك المتطلب بان خبرة المراجع السابقة تعتبر مصدر هام للمعلومات بخصوص نزاهة وأمانة الإدارة . وبسبب طبيعة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة ، فـــإن المـــراجع اللاحق يجب أن يطلب من العميل أن يقوم بالتصريح للمراجع الســـابق بـــان يرد بشكل كامل على استفسارات المراجع اللاحق . فإذا رفض العميل أو قام بوضع حدود على الإجابة فإن المراجع اللاحق يجب أن يطلب من العميل أن يشرح الأسباب المرتبطة بذلك ، وبعد الحصول على الشرح المطلوب يجـــب أن يدرس المراجع اللاحق ما إذا كان يستمر في تنفيذ التعاقد ، وعادة ما

يتوقع أن يقوم المراجع اللاحق بإجراء استفسارات محددة ومعقولة للمراجع السابق بخصوص ما يلي :-

- أمانة الإدارة ونزاهتها.
- عدم الاتفاق مع الإدارة على المبادئ المحاسبية.
- فهم المراجع السابق للأسباب الخاصة بتغييره .

وفي ظل المواقف النمطية يتوقع أن يستجيب المراجع السابق فورا وبالكامل لمثل تلك الاستفسارات المعقولة ، ومع ذلك ففي ظل الظروف غير العادية على سبيل المثال في حالة وجود دعاوى قضائية بين المراجع السابق والعميل ، قد يقرر المراجع السابق أن يرد بالكامل بشكل غير ملائم . في مثل تلك الظروف والحالات فإن المراجع اللاحق يجب أن يكون على علم بذلك ، ويجب أن يدرس المراجع اللاحق بعناية ردود المراجع السابق .

وبعد قبول المراجع للتعاقد بشكل رسمي فإنه يجب أن يطلب إذن العميل في فحص أوراق عمل المراجع السابق. ويجب أن يسمح المراجع السابق للمراجع اللاحق عادة بأن يفحص أوراق العمل الملائمة والتي يجب أن تكون متاحة للاسترشاد بها . كما يجب أن يسمح المراجع السابق للمراجع اللاحق بأن يفحص أوراق العمل التي ترتبط بأمور ذات فائدة محاسبية مستمرة ، على سبيل المثال تحليل حسابات الميزانية العمومية . مع ذلك تشير معايير المراجعة إلى أن المراجع السابق قد يقرر أن يرفض طلب المراجع اللاحق في فحص أوراق العمل في ظل ظروف معينة .

الاتصال بالغير من الطرف الثالث

Communication With Other Third Party

يجـــب على المراجع أن يستفسر من الغير (الطرف الثالث) عن العميل المـــرتقب وعـــلى وجه الخصوص الغير من الطرف الثالث المتصلين بأعمال العميـــل مثل البنوك والمديرين الرئيسيين والعملاء الرئيسيين ومحامي العميل ومستشـــاريه القانونيين . وتتمثل أحد مصادر المعلومات الأخرى من الطرف الـــثالث فـــي مسئول الائتمان عن المنشأة ، وقد يقوم بعض المراجعين بتعيين وكـــالات تحـــري لفحص استقامة وأمانة الإدارة أو قد تتعاقد مع منشات لديها قواعـــد بيانات عامة لتحديد ما إذا كانت إدارة الشركة قد اتهمت أو أدينت في أي جريمة .

إعداد خطاب التعاقد Prepare the engagement letter

بعـــد أن يقـــرر المراجع التعاقد على أداء عملية المراجعة فانه يتقابل مع العميـــل للاتفـــاق على نوع ونطاق وتوقيت التعاقد . وأثناء تلك المقابلة فإن المـــراجع يناقش الحاجة الممكنة لإصدار تقارير منفصلة عن قطاعات أعمال محـــددة ، وعـــن الرقابة الداخلية أو الالتزام باتفاقية قرض معينة . كما يجب على المراجع أن يفهم بالكامل توقعات العميل بخصوص عملية المراجعة.

وبعد ما يتم التوصل إلى اتفاق شفوي مع العميل الجديد (أو عندما يصل الوقت إلى جعل الاتفاق على مراجعة العميل المستمر في السنة الحالية رسميا) يقـــوم المراجع بإعداد خطاب تعاقد بغرض توقيع العميل عليه . يمثل خطاب التعاقد **Engagement Letter** اتفاق رسمي مكتوب يتضمن ما يلي :-

١- وصف لنطاق الخدمات التي يتم تقديمها.

٢- تحديد وشرح الخدمات المقدمة بما فيها تحديد مسئولية اكتشاف الغش.

٣- التزامات موظفي العميل المرتبطة بتقديم المساعدة في أداء المراجعة.

٤- الأتعاب أو طريقة تحديدها أو الطريقة المتوقعة لسدادها . (يوضح الشكل رقم (٧/٤) المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال أحد الدراسات المرتبطة بتحديد أتعاب المراجعة).

٥- الخدمات الأخرى التي يطلب تقديمها.

شكل رقم (٧/٤)

تكاليف عمليات المراجعة

قامت أحد الشركات بعمل دراسة مسحيه للشركات بخصوص أتعاب عملية المراجعة من عام ١٩٧٦ ، بوجه عام وجدت تلك الدراسات أن أتعاب عملية المراجعة كنسبة مئوية من المبيعات تنخفض كلما تزايد حجم الشركة (وتقاس بالمبيعات).

السنة	متوسط تكلفة أتعاب المراجعة كنسبة من المبيعات	
	بالدولار	بغير الدولار
١٩٨٠	٠,٠٣٣	٠,٠٧٤
١٩٨٣	٠,٠٣٣	٠,٠٨٢
١٩٨٧	٠,٠٣٣	٠,٠٦٨
١٩٩٠	٠,٠٣٣	٠,٠٥١
١٩٩٤	٠,٠٣٣	٠,٠٤٨

كما يوضح الشكل رقم (٧/٥) نموذج لخطاب المتعاقد . بعض من المراجعين يقومون بتصميمه بنود أخرى على سبيل المثال تقديم إيضاح بان الإدارة تعتبر مسئولة عن إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى أن عميل

المــراجعة سوف يخطر بأي ظروف قابلة للتقرير عنها المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية المحددة أثناء تأدية عملية المراجعة. ويعتقد بعض المراجعين أن إقرار الإدارة بمســئوليتها يعتــبر أمرا هاما لاسيما في حالة العملاء صغار الحجم والذي يقوم المراجع بتقديم خدمات محاسبيه لهم .

شكل رقم (٧/٥)

نموذج لخطاب التعاقد

السادة / مجلس ادارة شركة ....

يؤكد ذلك الخطاب فهمنا للترتيبات الخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية لشركتكم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ــ.

سوف نقوم بمراجعة الميزانية العمومية لشركتكم ــــ في ٣١ ديسمبر عام ــــ وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ ، ولأغراض التعبير عن رأينا عليها. تعتبر القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .

سنقوم بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس اختباري لادلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات في القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل بالقوائم المالية. ونعتقد بأن مراجعتنا سوف توفر أساس معقول لرأينا .

سوف تتضمن إجراءات المراجعة اختبارات الدليل المستندي المؤيد للعمليات المالية المسجلة في الحسابات ، واختبارات الوجود المادي للمخزون والمصادقة

المباشرة على حسابات المدنيين و بعض الأصول والالتزامات الأخرى عن طريق المراسلات مع عملاء ودائنين والبنوك ومستشارين قانونيين مختارين . أثناء مراجعتنا وعند التوصل إلي استنتاج بشأن مراجعتنا سوف نطلب إقرارات معينة مكتوبة من الإدارة بخصوص القوائم المالية والأمور المرتبطة بها.

تتعرض مراجعتنا للمخاطر الحتمية بأن الأخطاء الجوهرية والمخالفات أو التصرفات غير القانونية بما فيها الغش والاختلاس - إن وجدوا - لن يتم اكتشافها ، ومع ذلك فإن أي من تلك الأمور إذا نمت إلي علمنا فإننا سوف نخطركم بها.

أتعابنا عن تلك الخدمات ستكون عند المعدلات العادية المتعارف عليها بالإضافة إلي آية تكاليف انتقال أو أية تكاليف أخرى مرتبطة . وسيكون تقدير أتعابنا على ذلك التعاقد ما بين مبلغ ٤٠٠٠ جنيه و ١٠٠٠٠ جنيه ، وسوف نخطركم فورا بأية مواقف يترتب عليه زيادة ذلك التقدير .

إذا عبر ذلك الخطاب على وجه صحيح عن تفاهمنا للتعاقد على أداء المهمة برجاء التوقيع على نسخه ووضعها في مظروف وإرساله ألينا .

تمت الموافقة ....

رئيس مجلس ادارة شركة ....

التاريخ / /

٢/٧ الحصول على الفهم بصناعة وأنشطة العميل

يساعد فهم المراجع لأنشطة وصناعة العميل على أداء عملية المراجعة في كافة نواحيها ولا سيما في تخطيط عملية المراجعة. يجب على المراجع أن يقوم بجمع معلومات عن طبيعة صناعة العميل وعن أنشطة العميل ونظام المراقبة الداخلية الخاصة به.

وعلى وجه التحديد يجب على المراجع أن يحصل على معرفة كافية بذلك حتى يكون قادرا على ما يلي :

١- تقييم المخاطر عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى التأكيد .

٢- تقويم الظروف التي يتم في ظلها إنتاج البيانات المحاسبية وتجميعها وتشغيلها وفحصها .

٣- تقييم معقولية ردود الإدارة تجاه الاستفسارات أثناء مسار عملية المراجعة .

٤- اتخاذ أحكام شخصية بشأن ملائمة المبادئ المحاسبية المستخدمة والإفصاحات التي يتم عمليها .

ولا شك أن أداء الإجراءات التحليلية يساهم في فهم المراجع لأنشطة العميل والصناعة التي يعمل فيها .

المعلومات الخاصة بصناعة العميل :

يجب أن يكون المراجع على علم بالظروف الاقتصادية العامة، والصناعة التي يعمل فيها العميل ويتخصص فيها ، فضلا عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ، أو أى تعليمات حكومية تؤثر على صناعة العميل ،

والتطور في التكنولوجية والتغيرات في المنافسة والتى تحدث في تلك الصناعة بالإضافة إلى الاتجاهات المالية في الصناعة. حيث توفر تلك المعرفة وتلك النظرة إطار عام لتقييم العوامل التي تؤثر على أعمال العميل . كما يجب أن يكون فهم المراجع لصناعة العميل كافيا حتى يمكنه تحديد وتقييم المخاطر التي يواجهها العميل . على سبيل المثال في ظل صناعة البرمجيات يجب أن يكون المراجع قادرا على تقييم آثار التغيرات التكنولوجية السريعة على العميل ، وبالمثل يتعين على المراجعين أن يكونوا على علم بأي تعليمات حكومية جديدة في الصناعة وأثارها على العميل .

نشرات الصناعة :

كثيرا من مكاتب المراجعة تحتفظ بمكتبة مركزية للمراجع والدراسات الخاصة بالصناعات التي يعمل فيها العملاء ، وتقوم تلك المكاتب بتخصيص أحد الأشخاص تكون مهمته تجميع المعلومات الجديدة التي تؤثر على الصناعة . وهناك عدد متزايد من مكاتب المراجعة التي تقوم الآن بالحفاظ على قاعدة بيانات فورية لمعلومات الصناعة المتخصصة .

ويعض من مكاتب المراجعة تقوم بتوفير نشرات جديدة للصناعة التي يعمل فيها العملاء ويناقشون فيها الأمور المحاسبية وتلك المرتبطة بالمراجعة والأمور الأخرى المتعلقة بالصناعة ويقومون بتوزيعها على المراجعين الذين يقومون بخدمات المراجعة للعملاء الذين يعملون في نفس تلك الصناعة.

إعداد الأبحاث والدراسات عن قضايا المراجعة والمحاسبة :

تستلزم معايير المراجعة أن يكون المراجعين مؤهلين فنيا بشكل مناسب ، إلا انــه من وقت لأخر قد يواجه كافة المراجعين مشاكل تتعلق بالمراجعة أو المحاسبة لم يواجهوها من قبل. بصفة عامة توفر معايير المراجعة مصدر هام لــلمعرفة ، على سبيل المثال فإن المراجع ذو الخبرة يمكن أن يرجع إلى أحد إيضــاحات معايير المراجعة **Statement on Auditing Standards (SASs)** لــتحديد طــبيعة ومفهوم الأطراف ذوي العلاقة وبيان الإجراءات التي يتعين اتباعها لتحديد الأطراف ذوي العلاقة .

يمكن أن توفر مصادر أخرى معلومات عن مشاكل المراجعة والمحاسبة ، فقــد أصــدرت تفســيرات المراجعة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمــريكي لــتوفير إرشــادات في وقت مناسب عن تطبيق إيضاحات معايير المــراجعة . على سبيل المثال توفر تفسيرات المراجعة إرشاد عن أثر قانون مــنع الرشاوى الي العملاء في البلاد الأجنبيه على المعيار الثاني من معايير العمل الميداني.

وبغض النظر عن المصادر المستخدمة يتوقع أن يقوم المراجع بتوثيق أي مشاكل ناشئة في أوراق عمل المراجعة ، كما يقوم بتقييم المعلومات المتضمنة في بحثه والاستنتاج الذي توصل إليه.

المعلومات الخاصة بأنشطة العميل :

يتمــثل هدف المراجع في التوصل إلى فهم بالعميل وصناعته في اكتساب معــلومات ضــرورية لــتخطيط عملية المراجعة ، وتقييم أدلة الإثبات التي يتم

تجميعهـا أثـناء أداء مهمـة المـراجعة بالإضافة إلى تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية . يجب على المراجع أن يفهم طبيعة أنشطة العميل وتـنظيمه وخصائصه التشغيلية (على سبيل المثال أنواع المنتجات والخدمات الـتي يقوم بتقديمها) ، وهيكل راس ماله وسياساته الإنتاجية والتسويقية ونظم حوافـزه عـلاوة عـلى ذلك يجب على المراجع أن يفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل كاساس لتخطيط عملية المراجعة - كما سبق التوضيح قبل أن يتم التركيز على أمور عديدة إضافية يتعين على المراجعين أخذها في الحسبان عند تخطيط مهمة المراجعة ، حيث يتعين دراسة بعض مصادر المعلومات المرتبطة بأعمال وأنشطة العميل – عن طريق – (١) فحص أوراق العمل ، (٢) فحص الأحداث والقـرارات والاتفاقيـات والعقـود الرئيسية، (٣) مناقشة المشاكل التي تتعلق بالمحاسبة والمراجعة مع لجان المراجعة ، (٤) استفسارات للإدارة ، (٥) زيارة مصانع العميل .

فحص أوراق العميل :

يتضمن الملف الدائم لأوراق العمل في السنة السابقة على معلومات تتلائم مع عملية المراجعة الحالية ، تتراوح تلك المعلومات فيما بين تفاصيل أرصدة حسابات الأصول والالتزامات إلى مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية . يجـب أن يحدد المراجع تلك المجالات التي تطلبت عند مراجعة السنة السابقة أجـراء تعديـلات جوهـرية أو خصـص لها وقت مراجعة أكثر نسبيا من المخصـص لهـا في الموازنة أصلا أثناء السنة ، وبالنسبة للعميل الجديد قد يحصل المراجع على تلك المعلومات على طريق فحص أوراق العمل للمراجع السابق.

فحص الأحداث الرئيسية والقرارات والاتفاقيات والعقود الأساسية :

يجب أن يتضمن الملف الدائم نتائج فحص المعلومات لعملية المراجعة في السنة الحالية على النحو التالي :

(١)فحـــص محضـــر اجـــتماعات مجـــلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين ، (٢) فحص التغيرات في النظام الأساسي للشركة (٣) فحص أي عقـــود جوهـــرية تم تنفيذها أثناء السنة ، فعن طريق الاطلاع على محاضر الاجـــتماعات سوف يحصل المراجع على معلومات بشأن الأحداث الجوهرية الـــتي يكـــون لها أو سيكون لها أثر على العميل على سبيل المثال يجب على المراجع أن يكون يقظا ومتنبها للآتي :

- العقـــود أو الاتفاقيات الرئيسية التي تتضمن اتفاقيات الاندماج أو الشراء أو اتفاقيات إبرام القروض وعقود الحوافز واتفاقيات شراء الأصول .
- المعلومات المرتبطة بالمواقف الحالية وخطط الأعمال المستقبلية .
- سلطة التصديق على توزيعات الأرباح .

مناقشة القضايا المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة مع لجان المراجعة :

يـــتقابل المراجع مع لجان المراجعة في الشركات محل المراجعة ويناقش معهـــا نطاق عملية المراجعة ، وقد يتناقش معهم المراجع أيضا في كثير من القضايا الأخرى التي تؤثر في عملية المراجعة على سبيل المثال التغيرات في البيئة الرقابية.

عمل استفسارات للإدارة :

غالـــبا ما توفر خطط الإدارة معلومات عن التغيرات الجوهرية المتوقعة على سبيل المثال فتح أو إغلاق أقسام خطوط إنتاج معينة. يمكن للإدارة أيضا أن تـــتوقع نتائج السنة الحالية وتقوم بمناقشة التعليمات الحكومية والاتجاهات والمشـــاكل المرتـــبطة بالصناعة . مثل تلك المعلومات سوف يتم التحقق منها بشـــكل متعاقب عن طريق إجراءات المراجعة المقررة أو أثناء التعاقد . على ســـبيل المثال فإن إقرارات الإدارة بشأن الاتجاهات المرتبطة بالصناعة على سبيل المثال ربحية السنة الحالية في الصناعة يمكن أن يتم فحصها ومقارنتها بمثيلتها في النشاط المماثل .

زيارة مصانع ومواقع العميل :

لاشـــك أن زيارة المراجع لمواقع ومصانع العميل يعطي ليس فقط نظره عـــلى أعمال العميل وإنما أيضا يتيح الفرصة للمراجع لان يتقابل مع موظفي المنشـــأة محـــل المراجعة . وأثناء تجوال المراجع يجب أن يكون يقظا تجاه المواقـــف التي يكون لها تأثير على القوائم المالية أو التي من شأنها أن توفر أدلـــه إثـــبات يمكـــن الحصـــول عليها أثناء عملية المراجعة (مثل ملاحظة المخـــزون الـــراكد والمتقادم). أيضا يمكن أن يراقب المخالفات والانتهاكات الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلي ذلك فان تلك الزيارة تمكن المـــراجع مـــن الحصـــول على فهم عام بالعملية التصنيعية للعميل واتفاقيات الـــتخزين لديها ، حيث يمكن للمراجع على سبيل المثال أن يعرف الكثير عن طاقة تخزين المخزون بالشركة وتصيب الجزء المستغل من تلك الطاقة .

أداء الإجراءات التحليلية Performing Analytical Procedures

يعتبر أداء الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج مصادر توفر بعد نظر مفيد لأنشـطة وصناعة العميل ، يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية للمساعدة فـي تخطيـط عملية المراجعة ، وكمصدر لدليل إثبات المراجعة بشأن تأكيد معيـن وكفحـص يتم أداؤه أثناء المراحل الأخيرة لعملية المراجعة . تطلبت معاييـر المـراجعة أن يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في تخطيط المهمـة وأثناء المراحل النهائية لعملية المراجعة كجزء من الفحص الشامل . في هذا الجزء يتم ابرز دور الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

عـند تخطيط عملية المراجعة يتمثل هدف المراجع عند أداء الإجراءات التحليـلية فـي الحصول على فهم للأنشطة وأعمال العميل ولتحديد المجالات الـتي ستتطلب انتباه إضافي أثناء عملية جمع أدلة إثبات المراجعة . تتضمن أنـواع الإجـراءات التحليلية التي يمكن أن تستخدم مقارنات البيانات المالية بـالآتى : (١) بالـبيانات المماثـلة لها في السنوات السابقة ، (٢) أو بيانات الصـناعة ، (٣) أو معلومات غير مالية حالية . تلك الإجراءات التي تتضمن مـثل تلك المقارنات يمكن أن تحدد تلك المجالات التي لا تتفق خلالها النتائج الحالية مع النتائج المتوقعة .

استخدام بيانات مماثلة من الفترات السابقة

أن أجراء مقارنات للمعلومات المالية المماثلة خلال الفترات المختلفة يمكن ان يوفـر معلومات هامة ، على سبيل المثال فأن أجراء مقارنة للمخزون في نهايـة السـنة الحاليـة مع نهاية السنة السابقة قد يشير إلى أن مخزون السنة

الحاليـــة اكـــبر من مخزون السابقة بنحو ٢٠% ، وفي ضوء ذلك الاختلاف يجـــب أن يحدد المراجع أن السبب العملي وراء تلك الزيادة . حيث إذا لم يتم ذلـــك الـــتحديد بوضـــوح يتعين على المراجع أن يقوم بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية .

كذلـــك فعـــن طـــريق مقارنة أرصدة الحساب الخاصة بالفترات الحالية والســـابقة الموضـــحة في موازين المراجعة التشغيلية يمكن للمراجع أن يحدد التغيرات غير العادية في الحسابات بسهولة وسرعة . ومن ثم يمكن أن يلاحظ أى تقلبات غير عادية في أرصدة تلك الحسابات .

وتتـــباين درجـــات التعقيد في الأساليب التي يستخدمها المراجعون لأداء الإجراءات التحليلية ، حيث قد يقوم بعض المراجعين ببساطة بمقارنة أرصدة الحســـاب لتحديد آية تغيرات تكون حدثت ما بين فترة وأخرى ، ولا شك أن ميزان المراجعة التشغيلي يسهل مثل ذلك النوع من الإجراءات التحليلية وذلك عـــن طريق توفير عمود لرصيد السنة السابقة الذي تم مراجعته مع تخصيص عمـــود يتضمن رصيد السنة الحالية الذي لم يتم مراجعته بعد للعميل ، بعض المراجعين الآخرين يقومون باستخدام أساليب إحصائية اكثر تعقيدا ، حيث يتم استخدام البيانات التاريخية للتنبؤ بالأرصدة الحالية ، حيث قد يستخدمون على ســـبيل المـــثال أساليب تحليل السلاسل الزمنية **Time-Series analysis** للتنبؤ بتكلفة المبيعات تأسيسا على قيمة المبيعات المسجلة .

استخدام العلاقات المعروفة أو القابلة للتنبؤ

يقوم المراجعون أيضا بمقارنة المؤشرات المالية للمنشأة في الفترة الحالية بالمؤشـــرات الماليـــة عـــن الفترة السابقة . وعندما يتضمن المؤشر عدد من الحســـابات الأساسية قد يحتاج المراجع الفاحص أن يقوم بفحص التقلبات غير العادية بدلا من أن يقوم بدراسة اكثر من حساب واحد ، على سبيل المثال قد يـــرى المراجع تقلبات غير عادية في نسبة مجمل ربح العميل ، حيث أن كل مـــن المـــبيعات وتكلفة المبيعات من المحتمل أن يتم تحريفها ، ومن ثم أثناء عمـــلية مـــراجعة المبيعات ودوره التحصيل ودوره الإنتاج والتخزين ودوره الشـــراء والمدفوعـــات ، أن يقوم المراجع بأداء اختبارات تحقق أساسية لأدلة الإثبات المرتبطة لتفسير التقلبات غير العادية في المبيعات وتكلفة المبيعات . وقـــد يجـــد المـــراجع في ظل مواقف أخرى تقلب غير عادي في مصروف العمولـــة كنســـبة مـــئوية من المبيعات ، قد ينتج ذلك التقلب من التغيرات في معـــدلاته العمولة أو تغيرات في خلطة المنتج أو أخطاء في تسجيل مصروف العمولـــة أو أخطـــاء في المبيعات ، وأثناء قيام المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتـــبطة بدورة الشراء والمدفوعات ودورة المبيعات والمتحصلات يحصل على أدلة إثبات لتفسير التقلبات غير العادية. يوضح الشكل رقم (٧/٦) قائمة بالمؤشـــرات الـــتي يســـتخدمها المراجعون كثيرا أثناء مراحل تخطيط عملية المراجعة والفحص الشامل لنتائج عملية المراجعة.

استخدام النتائج المتوقعة

تعتمد المقدرة على مقارنة بيانات العميل ببيانات الصناعة على امكانية الحصول على بيانات الصناعة . وهناك عاملين يؤثران على قابلية مقارنة البيانات هما نوع الصناعة وحجم المنشأة . أن تقييم أنشطة المشروع كجزء من الصناعة يجب أن يتم إجرائها بعناية حيث أن بعض المشروعات تساهم في اكثر من نشاط واحد، وتعتبر نشرات الغرف الصناعية والتجارية مصدر أخر للمعلومات الإضافية لإمكانية أجراء مقارنات بين بيانات العميل والصناعة .

استخدام معلومات غير مالية

يستخدم المراجعون في بعض الصناعات بيانات غير مالية يحتفظ بها العميل عند أداء الإجراءات التحليلية ، على سبيل المثال قد يمتلك أحد عملاء المراجعة سلسلة من دور السينما والمسرح ، وللدخول إلى تلك الدور يتعين على العملاء أن يقوموا بشراء تذاكر مرقمة وبعد ذلك يقوم بالدخول من خلال الباب الدوار المخصص لدخول شخص واحد . أن إحتفاظ عميل المراجعة يوميا بالسجلات المرتبطة بعدد التذاكر الصادرة وأرقام البداية والنهاية المسجلة في الباب الدوار في ضوء ذلك يمكن للمراجع أن يقوم باستخدام كل من عدد التذاكر الصادرة والأعداد المسجلة في الباب الدوار لتقدير أيراد العميل .

أمور أخرى هامة عند تخطيط مهمة المراجعة :

عندما يتم تخطيط عملية المراجعة يجب أن يحدد المراجعون الأطراف ذوي العلاقة Related Parties وتقييم اثر المراجعين الداخليين على عملية المراجعة بالإضافة إلى تقرير ما إذا كان هناك حاجة لاستخدام عمل خبير Specialist للمساعدة في إتمام عملية المراجعة.

شكل رقم (٧/٦)

المؤشرات التي تستخدم بشكل اكثر شيوعا

المؤشر	طريقة حساب المؤشر
السيولة : تقييم مقدرة الشركة على سداد التزاماتها قصير الآجل في الوقت المناسب .	
١- مؤشر التداول .	الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة
٢- مؤشر السيولة السريعة .	(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية + المدنيين) / الالتزامات المتداولة .
٣- معدل دوران المدنين .	٣٦٥ / (المبيعات / متوسط المدنيين) .
٤- معدل دوران المخزون .	٣٦٠ / (تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون) .
٥- راس المال العامل المتداول من التشغيل إلى الالتزامات المتداولة .	رأس المال العامل من الأعمال / الإلتزامات المتداولة .
الربحية : تقييم المقدرة الكسبية خلال فترة طويلة الآجل .	
١- معدل العائد على الأصول المستخدمة .	الأرباح / الأصول (ناقصا مشروعات تحت التنفيذ).
٢- معدل العائد على استثمار المساهمين.	الأرباح / حقوق المساهمين.
٣- معدل العائد على الإيراد.	الأرباح / الإيرادات.
٤- القيمة الدفترية للسهم.	حقوق المساهمين العادية / عدد الأسهم المتداولة.
٥- معدل دوران الأصول.	الإيرادات / متوسط الأصول.
٦-أحد بنود المصروف (أو الإيراد) كنسبة من إجمالي الإيرادات.	أحد بنود المصروف (أو الإيرادات) / إجمالي الإيرادات.
٧- نسبة مجمل الربح.	تكلفة المبيعات / المبيعات.

الهيكل المالي وحيوية المنشأة : تقييم مقدرة الشركة طويلة الأجل لسداد الالتزامات في الوقت المناسب.

القروض إلى حقوق الملكية.	إجمالي القروض / إجمالي حقوق المساهمين.
القروض إلى إجمالي الأصول	إجمالي القروض/ إجمالي الأصول .
	الأرباح قبل الفوائد والضرائب ÷ مصروف الفائدة .
الفترة الفاصلة الدفاعية الأساسية	(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية + المدينين) / متوسط المصروفات اليومية لرأس المال العامل .
نسبة الأصل الفردي (أو الالتزام) إلى إجمالي الأصول.	الأصل الفردي (أو الالتزام) / إجمالي الأصول.

تحديد الأطراف ذوي العلاقة وعمليات الطرف ذو العلاقة

تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الإفصاح الملائم من عمليات الطرف ذو العلاقة في القوائم المالية . أثناء المراحل الأولى لتخطيط عملية المراجعة يحدد المراجع الأطراف المرتبطة ويقوم بإعلام كافة أعضاء فريق المراجعة بهم حتى يمكنهم مراقبة عمليات الطرف ذو العلاقة من خلال كافة مراحل عملية المراجعة .

وقد عرف إيضاح معيار المحاسبة المالية رقم (٥٧) بعنوان الافصاح عن الطرف ذو العلاقة Related Party Disclosures تلك الأطراف ذوي العلاقة على النحو التالي :

- الملاك الرئيسين لعميل المراجعة وأدارته وأسرهم المباشرين.
- الشركات الشقيقة للعميل .

- المنشـــآت الـــتي لديها استثمارات ويتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية .

- الائتمان المقرر لصالح الموظفين .

- منشآت أخرى يوجد بينها وبين العميل علاقة عمل ملائمة يمكن فيها لأحـــد الأطـــراف أن يتحكم ويؤثر جوهريا على الإدارة أو سياسات التشغيل أو أي سياسات أخرى للمدى الذي خلاله أحد الأطراف يمكن منع الطرف الآخر من تحقيق مصلحة شخصية .

وقـــد أقـــرت معاييـــر المراجعة الإجراءات التالية لتحديد الأطراف ذوي العلاقة :-

- فحـــص إجـــراءات المنشـــأة الخاصة بتحديد المحاسبة عن عمليات الطرف ذو العلاقة .

- القيام باستفسارات من الإدارة بخصوص الأطراف ذوي العلاقة وأي عمليات مرتبطة بهم حدثت أثناء الفترة .

- فحـــص مدى استيفاء الشركة لمتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليـــة وغيرها من السلطات القانونية الرقابية الأخرى التي تتعلق بالأطراف ذوي العلاقة والمنشآت الأخرى التي فيها يخدم المسئولين والمديرين في الإدارة أو في وظائف قيادية وإشرافية .

- مـــراجعة قوائـــم أســـماء حملة الأسهم بالشركات المساهمة المغلقة لتحديد حملة الأسهم الرئيسيين .

- فحـــص أوراق العمـــل في السنة السابقة الخاصة بأسماء الأطراف ذوي العلاقة .

- عمـل استفسارات للمراجعين عن المنشآت المرتبطة بخصوص قوة الإدارة في عمليات جوهرية.

بعـد تحديـد الأطـراف ذوي العلاقة يجب أن يقوم المراجع بتحديد العمليات الجوهرية معهم ، وقد اعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٥) القسم رقم(٣٣٤) البند (٤) بان عملية المراجعة المقررة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يمكن أن توفر تأكيد بان كافة عمليات الأطراف ذوي العلاقة سوف يتم إكتشافها . ويمكن للمراجع أن يستخدم عديد من إجراءات المراجعة على سبيل المثال فحص وتدقيق قيـود اليوميـة لتحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة . بالإضافة إلى ذلك سوف يقـوم المـراجع بفحـص محاضـر اجتماعات مجلس الإدارة واللجان التنفيذية والتشـغيلية وكافـة الوثـائق والمتطلبات الهامة التي تستلزمها هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وغيرها من الجهات الحكومية الرقابية.

ويجب أن يتم إعطاء قائمة بأسماء الأطراف ذوي العلاقة الى كافة الأفراد في فريق عمل المراجعة ، حتى يكونوا قادرين على تحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة .

وبعـد تحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراجع أن يقوم بـتقييم تـلك العمـليات وتحديـد ما إذا كان قد تم الإفصاح عنها بكفاية طبقا لمتطلـبات إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥٧) بعنوان الافصاحات عن الأطـراف ذوي العلاقـة. أيضـا يجب أن يحدد المراجع عن طريق فحص المسـتندات القائمة (مثل المراسلات ، العقود وما إلى ذلك) انه قد تم تسجيل العمليات بشكل يتسق مع جوهرها الاقتصادي .

أثر المراجعين الداخليين على عملية المراجعة

يمكن أن يؤثر المراجعون الداخليون على عملية المراجعة من ناحيتين:-

أولا : أن المـــراجعين الداخليين يمكن أن يعززوا من نظام الرقابة الداخلية، على سبيل المثال إذا ما حدد المراجعون الداخليون أن مذكرات تسوية البنوك قد تـــم أعداهـــا على وجه صحيح وان كافة المتحصلات النقدية قد تم إيداعها في البـــنك، فان نظم الرقابة الداخلية للمنشأة سوف تعزز من إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية . في مثل تلك الحالات سوف يكون المراجعون قادرين على تخفيـــض نطـــاق اختبارات التحقق الأساسية . ولتعزيز ما إذا كان يتم تخفيض مقـــدار اختـــبارات تـــأكيدات معينة بسبب العمل المؤدى عن طريق المراجعين الداخليين فان المراجع الخارجي الحيادي يجب أن يقوم بدراسة :- [١]

١- الأهمية النسبية للقيمة .

٢- مخاطر التحريف .

٣- درجة الذاتية المرتبطة بتقييم دليل إثبات المراجعة التى تم الحصول عليه.

وكـــلما زادت تـــلك العوامل كلما قل احتمال الاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية للعوامل المؤثرة على إستعانة المراجعين الخارجيين لعمل المراجعين الداخليين عند أداء عملية المراجعة ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد - كلية تجارة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

ثانيـا : عـن طـريق مساعدة المراجعين الخارجيين في أداء إجراءات مراجعة محددة ، على سبيل المثال قد يلاحظ المراجع الداخلي موظفي العميل عند جردهم المخزون .

بصـفة عامـة عندما يستنتج المراجع أن عمل المراجع الداخلي يمكن أن يؤثـر عـلى إجـراءاته أو أن المراجعين الداخليين يمكن أن يؤدوا إجراءات مـراجعة ، فـإن المـراجع الخـارجي يجـب أن يدرس كفاءة وموضوعية المـراجعين الداخـليين وتقييـم عملهم . حيث يمكن تقييم كفاءتهم عن طريق فحص تأهيلهم العلمي والعملي متضمنة ممارسات المنشأة في تعيينهم وتدريبهم والأشراف عليهم ، فعلي سبيل المثال قد يرغب المراجع في دراسة المؤهلات الـتي يـتم الإعـتماد عليها عند تعيين المراجعين الداخليين وسياسات التعليم المسـتمر لأعضـاء فـريق المـراجعة الداخلية . أما موضوعية المراجعين الداخـليين يمكـن أن يـتم تحديدها عن طريق تقييم المستوى الإداري الذي يقدمـون تقاريـرهم إليـه وعـن طريق فحص المقترحات التي يقدموها في تقاريـرهم ، عـلى سـبيل المـثال فان المراجعون الداخليون الذين يقدمون تقاريـرهم والتوصيات إلى لجان المراجعة بالمنشأة سوف يتم اعتبارهم اكثر موضوعية عن هؤلاء الذين يقدمون تقاريرهم إلى نائب مدير قسم التمويل .

يتضـمن تقييـم عمل المراجعين الداخليين فحص مضمون وجودة أوراق عملهم . ويجب أن يتضمن تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعين الداخليين أيضا اختبارات العمل المؤدى . وهناك عديد من العوامل الأخرى التي يتعين دراستها وأخذها في الحسبان مثل ملائمة نطاق عملهم ، كفاية برامج المراجعة التي يستخدمها بالإضافة إلى ملائمة الاستنتاجات التي توصلوا إليها .

مدى الحاجة إلى استخدام عمل خبير :

يجب أن يقوم المراجع بتقييم مدى الحاجة إلى الحصول على مساعده من خبير أو متخصص Specialist عند أداء عملية المراجعة. وبصفة عامة يرتبط المتخصـــص بمجـــال معرفى ومعلوماتى في ميادين أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة ، وقد يقوم المراجع باتخاذ قرار متعلق بتقييم أعمال فنية أو مرتبط بمعـــادن يهـــدف تحديـــد الخصائص المادية للاحتياطى من المعادن أو توفير بيانات ترتبط بتوقع حياة الأفراد .

ويوفـــر أيضـــا معايير المراجعة رقم(١١) القسم رقم (٣٣٦) أرشادا عن اخـــتيار واستخدام عمل خبير. بوجه عام يجب على المراجع أن يقوم بدراسة كفاءة وسمعه الخبير وعلاقته بالعميل. وقد يكون التأهيل أو الترخيص المهني مؤشـــر عـــلى كفـــاءة الخبير ، ويقضي إيضاح معايير المراجعة رقم (١١) بالقســـمة (٣٣٦) الفقـــرة (٨) بأن المراجع يجب أن يؤدي إجراءات إضافية لـــتحديد مـــا إذا كانت افتراضات الخبير أو إجراءاته أو طرقه أو النتائج التي يتوصل أليها معقولة أم لا.

بوجه عام يجب أن يتفق كل من العميل والمراجع والخبير على مايلي:-

(١) أهداف ونطاق العمل ، (٢) العلاقة بين الخبير والعميل ، (٣)الطرق والافتراضـــات الـــتي سوف يستخدمها الخبير ، (٤) التغيرات التي يتم عملها للطرق والافتراضات المستخدمة في الفترات السابقة، (٥) فهم الخبير للغرض مـــن العمـــل ، (٦) الشكل والمحتوى المتوقع لعمل الخبير . يمكن ذلك الفهم الموجـــود بين المراجع والعميل والخبير المراجع من تحديد ما إذا تخصيص المقترح للخبير يتسق مع دليل الإثبات المطلوب لتأييد تأكيدات القوائم المالية .

عـــادة ما يقوم المراجع باختبار المعلومات المحاسبية التي يوفرها العميل إلى الخبير .

وعادة ما لا يشير تقرير المراجع إلى الخبير أو عمله عندما يتم إبداء رأي غيـــر مـــتحفظ ، ومع ذلك يمكن للتقرير أن يحدد الخبير أو عمله إذا ما اعتقد المـــراجع أن الإشارة سوف تسهل من فهم مستخدم التقرير للسبب وراء إصدار فقرة توضيحية أو الخروج عن التقرير الذي يتضمن رأي غير متحفظ .

٣/٧ التخطيط الفعلي لعمل المراجعة

يتطلب تخطيط العمل الفعلي الذي يتم أداءه دراسة كيف ومتى سيتم إتمام إجـــراءات المراجعة التي يتضمنها برنامج المراجعة المبدئي . ولتحقيق ذلك يجب على المراجع أن يقوم باتمام برنامج المراجعة المبدئي ، واعداد الموازنة الزمـــنية ، وتخصـــيص أعضـــاء فـــريق عمل المراجع على مهام المراجعة بالإضافة إلى جدولة العمل المؤدى .

إتمام برنامج المراجعة المبدئي Complete the initial audit program

كمـــا سـبق المناقشـــة في ضوء دراسة كل من الأهمية النسبية ومخاطر الـــتحريف بالإضـــافة إلى التكـــلفة النســبية لأداء إجـــراءات المراجعة يقوم المراجعون بتحديد الإجراءات المتعلقة باختبار التأكيدات التي تم تصمينها في القوائـــم المالية. يمثل برنامج المراجعة قائمة بإجراءات المراجعة التي يتعين أدائهـــا حـــتى يمكن للمراجع الحصول على أدلة الإثبات التي تشكل الأساس للتعـــبير عـــن رأيه في القوائم المالية ، على سبيل المثال قد يضمن المراجع الخطوتين التاليتين في برنامج المراجعة المبدئي لاختيار وجود المبيعات :-

١- في ضوء عينة من القيود المسجلة بيومية المبيعات يقوم المراجع بمقارنة البيانات في يومية المبيعات بكل من أمر العميل الموافق عليه ، وأمر المبيعات ومستند الشحن وفاتورة المبيعات .

٢- يقوم المراجع بالمصادقة على حسابات المدينين في نهاية السنة . وتتطلب معايير المراجعة أن يتم أعداد برنامج مراجعة مكتوب كجزء من عملية التعاقد .

أعداد الموازنة الزمنية : Prepare a Time Budget

لتحديد أعضاء فريق العمل المطلوبين لإتمام مهمة المراجعة ، يقوم المراجع بوجه عام بأعداد موازنة زمنية **Time Budget** والتي تمثل تقديرات مكتوبة لساعات العمل المخططة لمهمة المراجع على أساس مستوى المراجع ونوع العمل الذي سيقوم به ، يحتفظ المراجعون بموازنة وملخص زمني والذي يسجل ساعات العمل المخططة والفعلية سواء على مستوى المراجع أو نوع العمل المؤدي . ويتم تجميع ساعات العمل الفعلية وتسجيلها في جدول يتم أعداده أسبوعيا عن طريق المراجع المسئول .

تعتبر إدارة الوقت **Mamagimg Time** ذو اعتبار هام حيث أن تحديد الأتعاب غالبا ما يتأسس على مقدار الوقت المستغرق في أداء مهمة المراجعة. ولاشك أن الموازنة الزمنية تحفز أفراد فريق العمل على أداء مهام بكفاءة . ولا شك أن أحد المعايير التي على أساسها يتم تقييم أداء فريق عمل المراجعة يرتكز على مدى قدرتهم على إتمام المهام المطلوبة خلال الوقت المخصص لهم .

وتتمـثل أحـد إهتمامات عملية المراجعة في تدنيه وقت اعداد التقرير ، حيـث قـد يقوم أفراد فريق عمل المراجعة بالتقرير فقط عن جزء من الوقت الفعلي المستغرق في أداء أجراء المراجعة المحدد ، حيث قد يقوم بعض أعداد فـريق العمل باستغراق بعض الوقت في المنزل حيث يقوم في المساء بإتمام بعـض من تلك الإجراءات ولا يقوم بتحميل ذلك الوقت ضمن الوقت الفعلي ، وقـد يشـعر أعداد فريق العمل بأنهم سوف ينظر إليهم بشكل غير جيد إذا لم يتمكنوا من إتمام الأجراء خلال الوقت المخصص له أو قد يرغبون في أن يتم الـتأثير على أذهان مشرفيهم عن طريق إنهاء (أو إظهار الانتهاء) الأجراء فـي وقت زمني اقل من المخصص ، ومع ذلك فان تلك الممارسات يمكن أن تخـلق مشـاكل عديدة سواء لمكتب المراجعة أو لأعضاء المراجعة في السنة الـتالية . فـإذا مـا أسـس مكتب المحاسبة أتعابه على ساعات العمل لفريق المراجعة فان تدنية التقرير عن تلك الساعات سوف تجعل المكتب يفقد جزء مـن أيراداته ، أيضا قد يؤدي ذلك الى وجود أساس غير حقيقي في الموزانة الزمنية للسنة التالية .

تخصيص الأفراد على مهمة المراجعة

تتطلب معايير الرقابة على الجودة **Quality Control Standards** أن يتم تخصـيص الأفراد بشكل ملائم على مهام المرلجعة حتى يتم تكوين ما يطلق عليه بفريق عمل المراجعة **audit team** . يتكون فريق عمل المراجعة أساسا مـن أفـراد ذوي مسـتويات مختلفة من الخبرة المتخصصة والخبرة العامة **Expires and Experience engagement Partner** عـادة مـا يتكون فريق المـراجعة مـن شـريك المراجعة **Engagement Partner** ومدير المراجعة

وعلى الأقل مدير واحد audit manager بالإضافة الى واحد أو one senior اكثر من المراجعين المساعدين التنفيذيين Staff Auditors .

يجـب على المراجع عند تحديده لعدد الأفراد الذين سوف يتم تخصيصهم عـلى المهام أن يقوم بدراسة حجم وتعقيد عملية المراجعة وإمكانية الحصول على الأفراد الملائمين ذوي الخبرة Experience ومدى وجود ضرورة لوجود خـبرة متخصصـة Expertise والفـرص في تدريب الأفراد بالإضافة الى اسـتمرارية الأفـراد وتدويرهم . يكون تجميع فريق المراجعة بالنسبة لمهام المـراجعة الضخمة أمرا حتميا وجوهريا اكثر مما هو مطلوب بالنسبة لمهام المـراجعة الأقل حجما . وقد تتطلب مهام المراجعة المتعلقة بإحدى المنشآت الـتي تعمـل فـي صناعة منظمة على سبيل المثال البنوك أن يتم تخصيص أعضـاء رئيسـيين لفريق عمل المراجعة يكون لديهم المعرفة والخبرة التي تتطلبها تلك الصناعة .

جدولة العمل

متى تم إعداد برنامج المراجعة والانتهاء منه يقوم المراجع بجدولة تنفيذه زمـنيا ، معظم إجراءات عملية المراجعة يتم تبويبها على أنها تتعلق بالعمل الميدانـي حيـث أن تلك الإجراءات يتم أدائها في موقع العميل ، وقد يتم أداء العمل الميداني ذاته في أي وقت بعد قبول التعاقد .

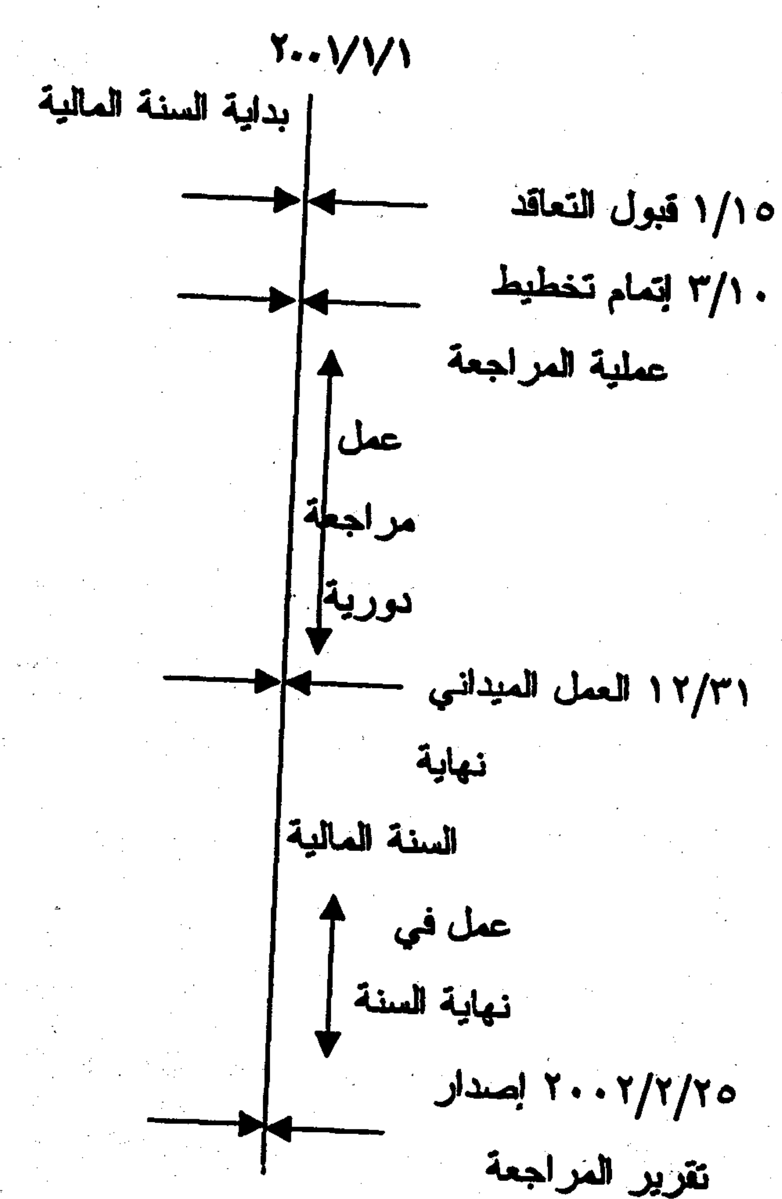
وعـادة ما تتباين الجداول الزمنية لعملية المراجعة بشكل واسع ، يوضح الشـكل رقـم (٧/٧) نموذج لجدول العمل ، حيث لكل عميل كبير يتم عمل عمل مراجعة دورية مرحلية interim work خلال كافة أنحاء السنة ، وقد لا

يتعاقد المراجعون مع أي عميل جديد بعد انتهاء السنة المالية حيث لم يقوموا بأي مراجعة دورية خلال العام .

شكل رقم (٧/٧)

نموذج لتوقيت (جدولة)

أحد عمليات المراجعة



٤/٧ اختبارات جمع وتقييم أدلة اثبات المراجعة

عـــندما يتم جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة يقوم المراجعون بأداء نوعين أساسيين من اختبارات المراجعة هما اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية **tests of controls** واختبارات التحقق الأساسية **Substitute Tests** .

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية Tests of Controls

عـــندما يكـــون الـــتقييم المبدئي للمراجعين لمخاطر الرقابة عند أقل من مســـتوى الحـــد الأقصى فانهم قد يقررون أن يؤدون اختبارات الالتزام بالنظم الـــرقابية الداخـــلية لـــتحديد فعاليـــة تـــلك النظم الرقابية في منع أو اكتشاف الـــتحريفات الجوهـــرية فـــي أحد تأكيدات القوائم المالية . يتم أداء اختبارات الالـــتزام بالرقابة الداخلية من اجل تحديد ما إذا كان الأجراء الرقابي يعمل أم لا، وقـــد تســـتلزم أجراءات اختبارات الالتزام بنظم الرقابة أجراء الاستفسار والملاحظة أو فحص المستندات .

وعندما يقوم المراجعون بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى الحد الأقصى فانه ليس مطلوبا منهم أن يقوموا بأداء أي اختبارات للتحقق من الالتزام بالنظم الرقابية .

الإجـــراءات المســـتخدمة في اختبار الالتزام مشابهة لتلك التي يستخدمها المـــراجع للحصول على فهم بنظم الرقابة الداخلية ، إلا أن اختبارات الالتزام بـــنظم الرقابة الداخلية تكون موجهه نحو الجودة والتعاقب الذي تعمل به نظم الرقابة الداخلية . ويمكن أيضاح ذلك الاختلاف من خلال المثال التالي ، حيث قـــد يفحـــص المراجع فاتورة أو فاتورتين من فواتير المبيعات للحصول على

الفهــم بنظام الرقابة الداخلية . ولكن يفترض أن المراجع يرغب في الاعتماد عــلى نظــام الــرقابة الداخلية لأغراض تقييم المبيعات ، وكجزء من اختبار الالتزام بالنظم الرقابية قد يفحص عدد محدد من نسخ فواتير المبيعات لتحديد مــا إذا كــان الأجــراء الرقابي (مثل المتطلب الخاص بضرورة توقيع أحد المســئولين عــلى نســخة فاتورة المبيعات بعد تتبع السعر الى قائمة الأسعار الموافــق عــليها ومراجعة الدقة الحسابية بالفاتورة) يتم عمله بفواتير ملائمة وعن طريق الشخص المسئول الملائم (هذا النوع من الأجراء أحيانا ما يشار إليه باختبار العمليات المالية **Tests of Transactions** حيث أن يتضمن فحص العمليات المالية ذاتها) .

اختبارات التحقق الأساسية Substantive Tests

تعتمد اختبارات التحقق الأساسية مباشرة على اختبار أرصدة حسابات القوائم الماليــة ومجموعــة العمــليات المالية بالإضافة الى الافصاحات بالقوائم المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية . يقوم المراجعون بأداء ثلاثة أنواع عامه لاختبارات التحقق الأساسية هي (١) اختبارات التحقق الأساسية للعمــليات ، (٢) اختبارات تفاصيل الأرصدة ، (٣) الإجراءات التحليلية ، وأحيانا مــا يشــير المراجعون الى اختبارات التحقق من العمليات واختبارات التحقق من تفاصيل الأرصدة باصطلاح اختبارات التفاصيل **Tests of Details** .

اختبارات التحقق من العمليات Substantive Tests of Transactions

عــندما يقــوم المــراجعون بــأداء اختبارات التحقق من العمليات فانهم يفحصــون المستندات القائمة التي تؤيد العمليات المالية لأحد أرصدة الحسابات

أو مجموعـــة العمليات لاكتشاف التحريف الجوهري في أحد التأكيدات . على ســبيل المثال فان اختبار التحقق الأساسي من وجود عمليات المبيعات سوف يحــدد مـــا إذا كانت عمليات الشحن الصحيحة قد تم سجلت كقيود في يومية المــبيعات أم لا ، في تلك الحالة يقوم المراجع باختبار ما إذا كان عملية البيع حدثـــت أم لا عن طريق فحص مستند الشحن لتأييد القيد في يومية المبيعات ، وحيـــث انه يتم تحديد أحد أجزاء أرصدة الحساب عن طريق العمليات المالية فـــإن إختبارات التحقق من العمليات المالية تعتبر إجراءات مراجعة ذات قيمة كبيرة .

اختبارات التحقق من العمليات في مواجهة اختبارات الإلتزام بالنظم الرقابية

عـــلى الـــرغم مـــن أن كـــل مـــن اختبارات التحقق من العمليات المالية واختبارات الالتزام بالنظم الرقابية يعتمد على اختبار العمليات المالية ، الا أن هدفهمـــا مختلف حيث أن اختبارات التحقق الأساسية من العمليات توفر دليل إثـــبات مباشـــر عن القيم التي تؤثر على رصيد القوائم المالية . آما اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية فهي تحدد ما إذا كان الأجراء الرقابي المقرر ما زال يعمل لمنع أو اكتشاف التحريفات في رصيد القوائم المالية وحيث أن كلا مـــن نوعي الاختبار يستلزمان من المراجع أن يركز على العمليات المالية ، فـــان كـــل منهما أحيانا ما يشار إليهما باختبارات العمليات المالية Tests of Transactions ، ومـــع ذلـــك لتجـــنب الخلط فسوف يتم الإشارة الى اختبار العمـــليات المالية آما باختبار التحقق الأساسي من العمليات أو اختبار التحقق من الالتزام بالإجراءات الرقابية .

هـناك اخـتلافين جوهـريين يمكن تحديدهما بسهولة بين اختبار التحقق الأساسي من العمليات واختبار الالتزام بالنظم الرقابية هما :-

١- تحـدد اختـبارات الالتزام بنظم الرقابة ما إذا كان الأجراء الرقابي محل الاختبار فعال أم لا عن طريق فحص كيف يتم أدائه بشكل متكرر ، ومن الـذي يقـوم بأداء الأجراء الرقابي والجودة التي معها يتم أداء الأجراء الرقابي .

٢- تحـدد اختـبارات التحقق الأساسية للعمليات ما إذا كان هناك أخطاء في القوائم المالية.

الاختبارات ذات الغرض الثنائي Dual-Purpose Tests

مـن اجـل تحسـين كفاءة عملية المراجعة فان المراجعون أحيانا يؤدون اختـبارات الـتحقق الأساسية للعمليات واختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية للعمليات باستخدام نفس العينة. على سبيل المثال قد يقوم المراجع باختبار عينة من عمليات المبيعات ويحدد ما إذا كان الشخص الملائم قد أشار الى أن الأسعار قـد تم تدقيقها (اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية) واستخدام نفس العينة لتحديد أن فـاتورة الشـحن موجودة لكل مبيعات مختارة (اختبارات التحقق الأساسية للعمـليات) أو تحديد أن الشخص الملائم قد أشار الى أن الأسعار قد تم تدقيقها يعتـبر اختبار للالتزام بالنظم الرقابية الداخلية ، أما الاختبار الذي له خصائص مـن الـنوعين من الاختبارات (اختبار الالتزام - اختبار التحقق) يطلق عليه بالاختبار ذو الغرض الثنائي dual-purpose test ، وعلى الرغم من أن أهداف كـلا الإجـراءين مختـلفين ، الا أن كـل منهما يمكن تحقيقه عن طريق أداء الاختبارات على نفس العمليات المالية .

اختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details of Balances

أحيانـــا مـــا يشـــار الى اختبارات تفاصيل الأرصدة بمصطلح اختبارات الأرصـــدة Tests of Balances ، وهـــي اختبارات التحقق الأساسية لأرصدة الحســـاب الـــتي يتم أدائها بغرض اكتشاف التحريفات الجوهرية للتأكيدات في القوائـــم الماليـــة. ولذلـــك على سبيل المثال يقوم المراجعون باختبار تفاصيل حســـاب المدينين عن طريق أجراء المصادقات على حسابات المدينين الفردية في قائمة أو في دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تعتـــبر الإجـــراءات التحليـــلية التي تهدف الى فحص العلاقات المتداخلة للـــبيانات بمـــثابة اختبارات تحقق أساسية ، حيث أنها توفر دليل إثبات مباشر لأرصـــدة الحسابات وليس لتوجيه نظر المراجع الى حسابات محددة ، يصنف الشكل رقم (٧/٨) إجراءات المراجعة حسب استخدامها في اختبارات عملية المراجعة .

وكمـــا ســـبق المناقشـــة عندما يؤدي المراجعون اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية فانهم يفحصون المستندات والسجلات من حيث التوقيعات التي تشير الى أداء الأجـــراء الـــرقابي ، وأداء اختبارات الدقة الحسابية ، وملاحظة السلوك ، علي سبيل المثال أداء نشاط معين مثل إرسال القوائم الشهرية بالبريد أو الفصل بين الواجبات والاستفسار من الموظفين عن سلوكهم .

أما عندما يقوم المراجعون بأداء اختبارات التحقق الأساسية للعمليات فإنها يفحصون المستندات والسجلات ويؤدون اختبارات الدقة الحسابية . على سبيل

المــثال لاختــبار القيمــة المســجلة في يومية المبيعات قد يفحص المراجع المستندات المنفذة مثل أمر العميل (والذي يشير الى أن العميل قد اصدر أمر بشراء البضاعة) وأمر المبيعات (الذي يشير الى أن الائتمان الممنوح للعميل قــد حدث) ، فاتورة الشحن (والذي يشير الى أن البضائع قد تم شحنها) ، بالإضــافة الى فاتورة المبيعات . وقد يتتبع المراجع القيود في يومية المبيعات حتى ترحيلها الي حسابات المدينين ، وقد يقوم المراجع باختبار الدقة الحسابية لــلقيود في يومية المبيعات عن طريق مقارنة السعر في فاتورة المبيعات الى قائمــة الســعر سارية المفعول عند وقت البيع وبعد ذلك يتم إعادة حساب قيم الفاتورة .

وعــندما يقوم المراجعون بأداء اختبارات تفاصيل الأرصدة حيث يؤدون الفحص المادي للأصول على سبيل المثال المخزون والأرصدة الثابتة ، فانهم يقومــون بفحص المستندات القائمة لحسابات المدينين لتحديد أن العميل قد أمر بطــلب البضائع (أمر العميل) وان البضائع قد تم شحنها (فاتورة الشحن) وأن حســابات المدينين قد تم تحصيلها (أشعار السداد) . ويقوم المراجعون باختــبارات الدقــة الحســابية عــندما يقومون بإعادة مراجعة عملية حساب مصــروف الإهــلاك أو أن اختــبارات عمــلية تلخيص المخزون . ويلاحظ المــراجعون عمــلية جــرد العاملين للمخزون لتحديد أن الكميات موجودة . ويقومون بالاستفسار من المديرين عما إذا كانت بنود المخزون راكدة أم لا ، ويحصــل المراجعون على المصادقات اللازمة من عملاء الشركة لتحديد أن العملاء مدينين بالقيم الظاهرة بالميزانية .

شكل رقم (٧/٨)

ملخص لإجراءات المراجعة حسب الغرض منها

أجراء المراجعة	اختبارات لاكتشاف التحريفات الجوهرية للقيم			
	اختبارات الالتزام	اختبارات التحقق من العمليات	اختبارات تفاصيل الأرصدة	الإجراءات التحليلية
الفحص				
الفحص المادي للأصول			×	
فحص المستندات والسجلات	×	×	×	
اختبارات الدقة	×	×	×	
الإجراءات التحليلية				×
الملاحظة	×		×	
الاستفسار	×		×	
المصادقات			×	

ويستخدم المراجعون مزيج من اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للحصول على تأكيد بشأن صحة كل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية ، فإذا أمكن الحصول على إجراءات بديلة لأعطاء نفس مستوى التأكيد فإن المراجع سوف يختار الأجراء الأقل تكلفة عندما يقرر كيف يحصل على تأكيد بشأن صحة كل تأكيد في القوائم المالية . بوجه عام تعتبر إجراءات التحقق الأساسية اكثر تكلفة من تكلفة اختبار الالتزام بنظم الرقابة ، وعادة ما تأخذ اختبارات التحقق الأساسية وقت اكثر لأدائها مقارنة بالوقت اللازم للقيام باختبارات الالتزام .

ومـــتى تـــم عمـــل برنامج المراجعة فان المراجع يقوم بجمع أدلة إثبات الاختبار تأكيدات محددة بالقوائم المالية ، وحيث يعتمد اختبارات الالتزام بنظم الـــرقابة الداخـــلية والـــتي يتم أدائها بصفة مبدئية على التقييم الأول لمخاطر الـــرقابة الـــتي تـــم تحديدهـــا كجـــزء من مرحلة التخطيط ، وبعد إتمام تلك الاختبارات يقوم المراجع بإعادة تقييم احتمال وجود تحريف جوهرى في كل تـــأكيد . ويقوم المراجع بأداء اختبارات تحقق أساسية موسعه لكافة التأكيدات ذات الاحتمال المرتفع لوجود تحريف جوهري بها ، تأخذ مثل تلك الاختبارات بصـــفة رئيســـية شكل اختبارات التفاصيل ، والإجراءات التحليلية واختبارات الـــتحقق الإضافية للعمليات المالية . أما بالنسبة لتلك التأكيدات ذات الاحتمال المـــنخفض لوجـــود تحريف جوهري بها فان المراجع يقوم عادة بأداء بعض اختبارات الأرصدة والإجراءات التحليلية .

٥/٧ اختبارات التقديرات المحاسبية Tests of Accounting Estimates

يعـــرف أيضـــاح معاييـــر المراجعة رقم (٥٧) القسم رقم (٣٤٢) التقدير المحاســـبي Accounting Estimate بأنه عبارة عن تقريب لأحد عناصر أو بنود أو قيم القوائم المالية . وتستخدم المنشآت التقدير بسبب :-

١- أن أحد القيم تعتبر غير مؤكدة ومعلقة على أحداث مستقبلية معينة .

٢- عـــدم إمكانية تجميع بيانات ملائمة في وقت مناسب وعلى أساس تكلفتها وفاعليتها .

وكما تشير تقارير المراجعة فان المراجع يقوم بتقييم التقديرات الجوهرية التي تقوم الإدارة بعملها والتي تؤثر على القوائم المالية. يوضح الشكل رقـــم (٧/٩) قائمـــة بالتقديرات المحاسبية التي غالبا ما تتضمنها القوائم المالية .

ويجـب عـلى المراجع ان يحدد التقديرات المحاسبية المستخدمة عن طريق العميل ويقوم بتقييم معقولية تلك التقديرات .

شكل رقم (٧/٩)

التقديرات المحاسبية

- مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .
- العمـر الاقتصـادي والقيم التخريدية للأصول الثابتة والموارد الطبيعة والأصول غير الملموسة .
- طرق احتساب الإهلاك والإطفاء .
- المستحقات من الضرائب .
- المستحقات المبنية على افتراضات فعلية في خطط المعاشات .
- إيراد العقد باستخدام طريقة نسبة الإتمام .
- خسائر الدعاوى القضائية (الاحتمال وقيمة الخسارة) .
- القيم العادلة بالنسبة للتبادلات غير النقدية .
- القيم الحالية في القوائم المالية الشخصية .

يـتعين على المراجع أم يقوم بتقييم تقديرات الإدارة في ضوء بيئة العميل متضـمنة الصـناعات التي تعتبر جزء منها ، وطرق أداء أعمالها والعوامل الخارجيـة الأخرى . أن تقييم معقولية التقدير يعنى التركيز على الافتراضات أو العوامل التي تعتبر جوهرية للتقدير، وحساسة للتغير ، والتي تعتبر ذاتية أو قابلة للخضوع للتحيز والتحريف .

ويجب أم يكون المراجعين يقظين لوجود احتمال التحريفات في الحسابات الـتي تتضمن تقدير محاسبي جوهري ، بسبب عدم التأكد من النتيجة الكلية ، فـأن المسـئوليات الخاصة بتقييم تلك المعلومات تتضمن دراسة نظام الرقابة

الداخلية المرتبط بالتقديرات المحاسبية يهدف تخفيض احتمال وجود تحريفات جوهرية فيها .

يجب على المراجعين أن يقوموا عند تقييم تلك التقديرات المحاسبية بتحديد ما يلي :-

١- أن كافة التقديرات الجوهرية قد تم الاعتراف بها .

٢- أن كافة التقديرات المحاسبية تعتبر معقولة في ظل الظروف السائدة .

٣- أن التقديرات المحاسبية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة الملائمة .

وعندما يقوم المراجع بتقدير تلك المعلومات فانه يجب أم يكون على علم بـــان العوامـــل الذاتية المستخدمة في عمل التقدير يمكن أن تتعرض للتحيز . وبعد الحصول على معلومات كافية لفهم تقدير العميل ، فان المراجع يجب أن يقوم بالآتي :- (١) فحص واختبار العملية التي استخدمتها الإدارة في أجراء ذلك التقدير المحاسبي ، (٢) عمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير العميل ، (٣) فحص الأحداث التالية التي قد توفر معلومات إضافية بخصوص التقدير . وقد يكون أحد أو اكثر من تلك الاختبارات الثلاثة ضروريا .

٦/٧ إتمام عملية المراجعة Completing the Audit

كجـــزء من إتمام عملية المراجعة يحصل المراجع على معلومات خاصة بمواقـــف محددة ، على سبيل المثال الالتزامات العرضية والعمليات الجوهرية والأحداث التي تحدث بشكل متعاقب بعد تاريخ نهاية السنة الا أنها تؤثر على الفـــترة محـــل المراجعة . يقوم المراجع بدراسة الأثر الكلي لكافة التحريفات عـــلى القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فان المراجع يقوم بتقييم ما إذا كان دليل

الإثبات الذي تم جمعه يعتبر متسق مع مخاطر التحريف الجوهري المقبولة والمسموح بها والتي تم عملها في مرحلة التخطيط .

٧/٧ الإشراف على مهمة المراجعة

يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني بان عملية المراجعة يجب أن يتم الإشراف عليها بشكل صحيح . وتقع السلطة الكلية والمسئولية الرئيسية للأشراف على الشركاء ، وعادة ما يشرف المديرون على المراجعين الرئيسيين والذي يشرفون بدورهم على المراجعين المساعدين . ومع ذلك فان عملية الاتصالات يجب أن تتدفق في كلا من الاتجاهين وفقا لتلك الهرمية في السلطة. يتضمن الإشراف توجيه عمل المساعدين عند إتمام عملية المراجعة .

يجب أن تؤكد عملية الإشراف على أن مهام عملية المراجعة قد تم تخصيصها على الأشخاص الذين لديهم التدريب والكفاءة الفنية لإتمام العمل ، ويحدد أيضاح معايير المراجعة رقم (٢٢) القسم رقم (٣١١) الفقرة (١١) عناصر عملية الإشراف على النحو التالي : (١) موظفي مكتب المراجعة ، (٢) أعلام أعداد فريق المراجعة بالمشاكل الجوهرية التي يواجهونها بشكل ملائم ، (٣)فحص العمل الذي تم إتمامه ، (٤) حسم الاختلافات في الرأي بين موظفي مكتب المراجعة . يعتمد نطاق الإشراف على عدد من العوامل متضمنة تعقيد مهم . المراجعة وتأهيل الأفراد المخصصين للمهام .

يجب أن يتم أعلام الأفراد المخصصين للمهام بمسئولياتهم وأهداف العمل الذي يقومون بتأديته وأي أمور قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق ذلك العمل . بالإضافة الى ذلك فان معايير الرقابة على الجودة الخاصة بالاسترشاد والنصيحة يقضي بان الأفراد المخصصين على المهام يجب أن يتم إعلامهم

بـــان يرفعوا مشاكل المحاسبة والمراجعة الجوهرية التي تمت الى علمهم الى رؤسائهم .

ويعتبر فحص أوراق العمل أحد المظاهر الهامة للأشراف ، حيث عادة ما يقوم المراجع الرئيسي بفحص أوراق العمل الذي تم أدائها عن طريق المراجع خـــلال فـــترة زمنية قصيرة بعد إتمام العميل ، كما يقوم المديرون والشريك المسئول بفحص أوراق العمل في الفترة القريبة من نهاية أداء المهمة .

وقـــد تكون هناك مواقف نادرة يحدث فيها أن يختلف أحد المراجعين مع أحد مشرفيه على بعض الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة ، وعادة ما يتم مواجهـــة ذلـــك الموقف عن طريق وضع كل مكتب محاسبة سياسة معينة يتم اتباعها في ظل وجود ذلك الموقف تتمثل في ضرورة مناقشة تلك المشكلة مع المشـــرف ، فـــإذا لم يتمكنوا من حسم ذلك الاختلاف يتعين على المراجع أن يضـــمن ذلـــك فـــي مذكـــرة توضع بأوراق العمل حيث يتم فيها شرح ذلك الاختلاف وتحديد الأسباب المرتبطة باستنتاج المراجع .

للمساعدة في الإشراف على أداء مهمة المراجعة يقوم المراجعون باستخدام قوائم اختباريه لتخطيط المهمة وقوائم اختباريه للإفصاح بالقوائم المالية بالإضافة الى قوائم اختباريه تلخص المهمة. يوضح الشكل رقم (٧/١٠) جزء من قائمة اختـــباريه لتخطيط المهمة ، حيث توفر تلك القائمة الوسيلة للتأكد من أن الأمور الهامـــة على سبيل المثال تقييم استقلال مكتب المراجعة قد تم تقييمها في وقت مناسب عن طريق مراجعي المكتب الملائمين .

شكل رقم (٧/١٠)

جزء من قائمة اختباريه لتخطيط المهمة

	أجريت بمعرفة	التاريخ
فهم التخصيص		
١- عند تخطيط مهمة المراجعة - هل قام أعداد فريق المراجعة بدراسة :		
أ- السياسات والإجراءات المحاسبية للمنشأة ؟	-	-
ب- بنود القوائم المالية التي تتطلب تسوية ؟	-	-
ج- طبيعة التقارير المتوقع أم يتم أدائها ؟	-	-
٢-عند تخطيط عملية المراجعة - هل قام أعضاء فريق المراجعة :		
أ- بمناقشة نوع ونطاق وتوقيت عملية المراجعة مع موظفي العميل الملائمين؟	-	-
ب- بتنسيق المساعدة من موظفي العميل؟	-	-
ج- تحديد نطاق عملية الاسترشاد برأي الآخرين سواء مستشارين أو خبراء أو مراجعين داخليين ومراجعين حياديين آخرين؟	-	-

الفصل الثامن

التقرير عن القوائم المالية

الفصل الثامن

التقرير عن القوائم المالية

Reporting on financial Statements

مقدمه :-

منذ عام ١٩١٧ تم تعديل صياغة تقرير المراجعة النموذجى ثماني مرات، وفى خلال تاريخ تلك التعديلات يمكن تبين (١) تطوير **Development** معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، (٢) التقدم **Evolution** في أنواع الإجراءات التي يتبعها المراجعون ، (٣) المجهودات الإضافية لوصف طبيعة عملية المراجعة (٤) تطور مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . فقد أصبح تقرير المراجعة الآن لا يشهد بدقة القوائم المالية وانما :

(١) يؤكد على مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية .

(٢) يصف باختصار عملية المراجعة .

(٣) يعبر عن رأي المراجع عن عرض الإدارة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

عموما يمثل تقرير المراجعة المنتج الرئيسي لعملية المراجعة ، وبسبب مجموعة المواقف المختلفة التي يواجهها المراجعون الآن بسبب أهمية توصيل نتائجهم بوضوح ، فان معايير المراجعة توفر إرشادات عن إعداد تقارير المراجعة.

يهتم هذا الفصل بدر اسه المعايير الأساسية التي تحكم إعداد التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، وفى سبيل ذلك يتم شرح ما الذي يجعل المراجع يقرن اسمه بالقوائم المالية وأهمية ذلك الاقتران ، واستعراض معايير إعداد تقارير المراجعة ،ووصف مضمون ومغزى تقرير المراجع المعيارى ، غير المتحفظ ، وتحديد الظروف التى تجعل المراجع يصدر تقارير ذات أنواع مختلفة من الرأي حيث قد يتم إصدار رأى متحفظ أو رأى عكسي أو قد يتم الامتناع عن إبداء الرأي ، كما يتم إعداد تقرير المراجع في عديد من المواقف والظروف المختلفة على سبيل المثال عند وجود شك في مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها أو عندما يكون المراجع مستقلا ، أو عند وجود مظاهر عدم تأكد تحيط بالشركة ، أيضا يتم تحديد مسئولية الشركة عن إعداد تقارير المراجعة عن المعلومات القطاعية.

وفى سبيل تحقيق أهداف ذلك الفصل يتم تقسيمه إلي الموضوعات التالية :-

١/٨ معايير إعداد التقارير .

٢/٨ أنواع الرأي في تقرير المراجعة .

٣/٨ تقرير المراجعة غير المتحفظ الذي يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية .

٤/٨ الظروف التي تتطلب الخروج عن الرأي غير المتحفظ .

٥/٨ الآراء المجزأة ومسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية او المعلومات الاخرى المصاحبة للقوائم المالية المراجعة أو المعلومات المالية المعدة للاستخدام في بلدان أخرى .

٦/٨ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية طبقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ والمصري رقم ٢٠٠ .

١/٨ معايير إعداد التقارير Standards of Reporting

أثار إيضاح معايير المراجعة رقم (٢٦) القسم رقم (٥٠٤) الفقرة (٣) إلى انه عندما يقترن اسم المراجع و يرتبط بالقوائم المالية فان ذلك يعنى انه : (١) قد وافق على استخدام اسمه في التقرير أو المستند أو الإبلاغ الكتابي الذي يتضمن القوائم المالية ، (٢) قد اعد أو ساعد في إعداد القوائم المالية .

يعتبر مفهوم الاقتران **Association** من الأهمية بمكان حيث أن المعيار الرابع عن معايير إعداد التقرير يستلزم أن يقوم المراجع بإيضاح طبيعة عملية الفحص و درجة مسئوليته عن القوائم المالية . و يعتبر المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إعداد القوائم المالية مرتبط بالقوائم المالية حتى لو لم يتم تضمين اسمه بتلك القوائم . لذلك فان المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إعداد القوائم المالية لا يمكن تجنب الاقتران أو الارتباط والمتطلب الخاص بإصدار تقرير المراجعة .

بصفة عامة توجد أربعة معايير مراجعة متعارف عليها تحكم إعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية . و تتمثل تلك المعايير في الآتي :-

(١) يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم قد عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة أو المتعارف عليها .

(٢) يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي في ظلها لم يلاحظ تطبيق تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بثبات في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة .

(٣) يجب أن يتم اعتبار ان تكون الافصاحات المعرفية المتضمنة في القوائم المالية كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير .

(٤) يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن الرأي بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة أو بخصوص أحد تأكيدات القوائم المالية ، أو قد يتم الامتناع عن إبداء الرأي - وفى ظل هذا الموقف (عدم إمكانية التعبير عن الرأي الشامل) يجب أن يتم تحديد الأسباب المرتبطة بذلك الامتناع . وفي كافة المجالات عندما يقترن اسم المراجع بقوائم مالية فان التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة وقاطعة بطبيعة فحص المراجع ودرجة المسئولية التي يأخذها على عاتقه .

١/١/٨ الاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها

Consistency with GAAP

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتطابق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، من اجل تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها يجب على المراجع دراسة العوامل التالية :

١- يجب ان تكون المبادئ المحاسبية المختارة و المطبقة لها القبول العام .

يجب أن تكون المبادئ المحاسبية التي يتم اتباعها في إعداد القوائم المالية مبادئ محاسبة مقبولة ومتعارف عليها GAAP ، وقد عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٩) القسم رقم(٤١١) تلك المبادئ بأنها مصطلح محاسبي فني يتضمن الأعراف Conventions والقواعد Rules والإجراءات Procedures الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين . وتحدد

معايير المراجعة هيكل هرمي من المصادر التي يتم اتباعها عند تحديد ايه مبادئ محاسبية يتم تطبيقها في ظل موقف محدد .

٢- يجب ان تكون المبادئ المحاسبية ملائمة للظروف المحيطة.

يجب أن يقوم المراجعون بدراسة جوهر العمليات المالية ، والتأكد من أنه قد تم المحاسبة عنها على أساس جوهرها **Substance** وليس مجرد شكلها القانوني **legal form** ، على سبيل المثال للمحاسبة عن جوهر العمليات المالية فان المستأجر يقوم بتسجيل أنواع معينة من عقود الإيجار **leases** كأصول رغما عن إن المستأجر لا يمتلك العقار المستأجر بالفعل ، حيث أن عقود الإيجار تحمل حقوقh للمستأجر والتي هي في معظمها مطابقة ومماثلة للحقوق الخاصة بمالك الأصل .

٣- يجب أن تتضمن القوائم المالية إيضاحات ملائمة

يجب أن توفر القوائم المالية وأية إيضاحات متممة لها معلومات تمثل الأساس للفهم الصحيح للمركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، واستبعاد أي إفصاح ضروري يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٤- يجب ان تعكس القوائم المالية الإحداث و العمليات القائمة

حيث يجب أن يتم عرض المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية داخل مدى من الحدود المقبولة . وهذا يعنى ان القوائم المالية يجب الا تتضمن تحريفات جوهرية . وحيث ان القوائم المالية تحتوى على عدد من التقديرات **Estimates** والتقريبات **Approximation** والاحكام الشخصية

التقديرات Estimates والتقريبات Approximation والاحكام الشخصية Judgements ، فان المراجع يجب ان يستخدم مفهوم الاهمية النسبية Materiality عند الحكم عما اذا كان قد تم التقرير عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ الحاسبة المتعارف عليها .

ويجب ان يتم الربط بين الأهمية النسبية مع العلاقة بين التكلفة و العائد عند توفير تأكيدٍ معين او تخفيض مخاطر التحريفات فى القوائم المالية . و لن يدفع المجتمع المراجعين نحو توفير تأكيد عن التحريفات غير الجوهرية حيث انها لن تؤثر بالفعل على قرارات مستخدمي القوائم المالية .

٢/١/٨ الثبات Consistency

تستلزم مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ان تطبق المنشآت المبادئ المحاسبية بثبات من سنة الى سنة اخرى حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية . من مقارنة القوائم المالية للسنة المالية مع نظيرها فى السنة السابقة ، وحيث ان الثبات يعتبر جوهريا من ثم مطلوب من المراجع ان يحدد فى تقريره الظروف التى خلالها لم تطبق تلك المبادئ المحاسبية بثبات فى السنة المالية عن تلك المستخدمة فى السنة السابقة . هذا ولم تمنع المعايير المحاسبية الشركات من تغيير مبادئها المحاسبية عندما تكون الإدارة قادرة على تبرير ان تطبيقاتها لذلك المبدأ الجديد يعتبر افضل ، ومع ذلك فان المبدأ الجديد يجب ان يكون أحد المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، ويجب ان يقتنع المراجع بتلك الأسباب التي ساقتها الإدارة لذلك التغيير . ويجب ان يتم تحديد التغيرات ذات التأثير الجوهرى على القوائم المالية فى سنة التغيير فى تقرير المراجع بالاضافة الى انه يجب ان يتم الافصاح عن اثر كل تغير على القوائم المالية .

٣/١/٨ الافصاح Disclosure

يعنى الإفصاح الكافي ان يتم تضمين المعلومات في متن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها حيث يمكن للقارئ ان يفهم المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية . يجب ان يتم عرض وتلخيص المعلومات المتضمنة فى القوائم المالية بطريقة معقولة بحيث لا تكون تفصيلية بدرجة كبيرة او مختصرة لحد مبالغ فيه .

تتطلب النشرات الملزمة ان يتم الإفصاح عن معلومات محددة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، على سبيل المثال يجب ان تتضمن تلك الإيضاحات اختيارات المنشاة للسياسات المحاسبية الجوهرية والمعلومات الخاصة بعمليات الأطراف ذوى العلاقة ، وغالبا ما يستخدم المراجعون قائمة اختباريه للتأكد من ان كافة الافصاحات الضرورية قد تم تضمينها من جهة ، ومن جهة اخرى فانها تساعد العملاء محل المراجعة بدرجة كبيرة في تسجيل تلك الافصاحات ، ويجب ان يحدد المراجعون فى تقريرهم اى افصاحات غير كافية فى القوائم المالية ، يتيح معيار الإفصاح لمستخدم القوائم المالية في التوصل لاستنتاج مؤداه ان الافصاحات المتضمنة فى القوائم المالية كانت كافية بشكل معقول ما لم يشر تقرير المراجعة الى خلاف ذلك .

٤/١/٨ التعبير عن الراى Expression of Opinion

يتضمن ذلك المعيار ثلاثة أجزاء أساسية هى :-

١- يجب أن يعبر المراجع عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة أو يشير الى انه لم يتمكن من ابداء رأيه .

أن الهدف العريض للتقرير فى عمل إيضاح بخصوص المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية كوحدة واحدة ، فالهدف ليس ان يتم

التقرير عن جزء من القوائم المالية على سبيل المثال الأصول المتداولة او الالتزامات المتداولة . ويتم تطبيق الوحدة الواحدة Taken as a whole بشكل متكافئ سواء على القائمة الفردية على سبيل المثال الميزانية العمومية او على المجموعة الكاملة للقوائم المالية .

تشير العبارة ايضا الى الحقيقة الخاصة بان تقارير المراجعة يجب ان تغطى كافة القوائم المالية التى تم عرضها اذا كانت تم عرض القوائم لسنوات متعددة . ولا يمكن للمراجعين ان يصدروا رايا مجزأ Piecemeal Opinion الذى يعبر عن راى عن جزء معين او عن اجزاء من القوائم المالية على سبيل المثال حسابات معينة فى حين يقوم بالامتناع عن ابداء رأيه او إصدار رايا عكسيا على القوائم المالية كوحدة واحدة . الا ان ذلك المتطلب لا يعنى ان يتم التعبير عن نفس الراى على قوائم عن سنوات مختلفة عندما يتم اصدار قوائم مالية مقارنة Comparative financial Statements ، كذلك فانه لا يمنع من اصدار المراجع تقريرا عن قائمه المركز المالي او على قائمة الدخل او من إصدار نوع واحد من التقارير على الميزانية العمومية و نوع آخر على قائمة الدخل .

(١) عندما يكون المراجع غير قادر على التعبير عن إبداء رأى شامل على القوائم المالية – فانه يجب ان يحدد الاسباب المرتبطة بذلك ، فبسبب نقص الحياد ، وبسبب فرض قيود عن طريق العميل او عدم مقدرة المراجع على جمع دليل اثبات كافى وصالح قد يتم اعاقة المراجع من التعبير عن ابداء راى شامل على القوائم المالية ، ويتطلب ذلك المعيار ان يقوم المراجع بذكر الأسباب وراء عدم قدرته على التعبير عن ذلك الراى الشامل على القوائم المالية .

(٢) يجب ان يشير المراجع المرتبط اسمه بقوائم مالية فى تقرير المراجعة الى :

أ - طبيعة الفحص المؤدي .

ب- درجة المسئولية التى يتحملها عن القوائم المالية .

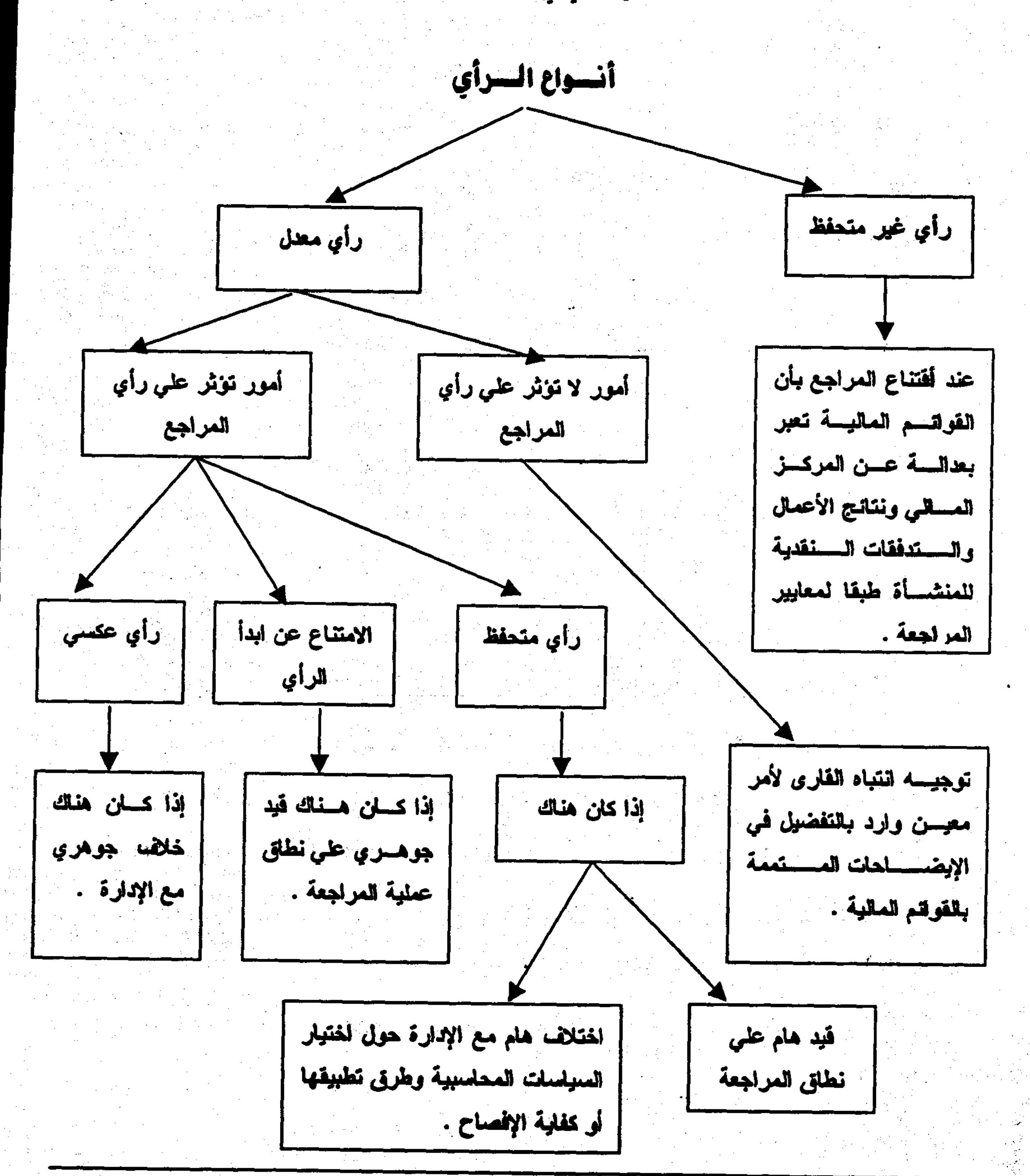
يجب ان يشير تقرير المراجع الى طبيعة الفحص ، حيث تنص الفقرة الأولى من التقرير النموذجي على ان عملية المراجعة قد اديت ، بينما تشير الفقرة الثانية الى ان المراجع قد اتبع معايير المراجعة المتعارف عليها ووصف طبيعة عملية المراجعة ، فعن طريق التقرير عن طبيعة الخدمات المؤداة فان الخدمات المؤداة بخلاف المراجعة قد تكون عملية فحص او إعداد معلومات مالية ، وايا كانت الخدمة يجب ان يشير التقرير الى درجة المسئولية التي يأخذها المراجع عن القوائم المالية ، و يشار الى تلك المسئولية ايضا عن بدرجة التأكيد التى يعبر عنها فى التقرير، فعلى سبيل المثال قد يذكر التقرير ان القوائم تعرض بعداله (تأكيد معقول) او أننا لم نكن نعلم بوجود اى تعديلات ضرورة (تأكيد محدود) .

٢/٨ أنواع الرأي في تقارير المراجعة Types of Opinions in Audit Reports

غالبا ما يتم تبويب تقارير المراجعة حسب نوع الراى المعبر عنه ، وعادة ما يشار إلى التقرير الاكثر شيوعا بتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ Standard Unqualified Audit Report لأنه يتضمن راى غير متحفظ Unqualified Opinion ، كافة تقارير المراجعة الأخرى تعبر عن تعديلات أو تحفظات لتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ . يوضح الشكل رقم (٨/١٠) عن أنواع الرأي المختلفة لتقرير المراجع :-

شكل رقم (٨/١)

أنواع الرأي في تقرير المراجعة



١/٢/٨ الرأي غير المتحفظ Unqualified Opinion

يقوم المراجعون بإصدار نوعين من التقارير يعبرون فيهما عن راى غير متحفظ عن تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ أو تقرير مراجعة نموذجى غير متحفظ ذو صيغة توضيحية أو يتضمن فقرة توضيحية .

يؤكد تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ على ما يلى :-

١. إن المراجع قد قام بمراجعة مجموعة من القوائم المالية .
٢. إن المراجع قد قبل مسئولية التعبير عن رأيه عن القوائم المالية .
٣. إن المراجع قد أدى عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
٤. إن القوائم المالية محل التقرير قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

يوحي التقرير بشكل أساسى بان القوائم المالية المراجعة لا تتضمن اية مشاكل جوهرية أو عيوب جوهرية ، من ثم فان التقرير النموذجي غير المتحفظ يشار أليه بأنه تقرير نظيف **Clean report** .

يوضح الشكل رقم (٨/٢) تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ ، وبوجه عام قد تتباين صياغة التقرير وترتيب الفقرات في التقرير ، الا إن العناصر الأساسية التالية يجب إن يتم تضمينها في تقرير المراجعة .

١- العنوان Title

تتطلب معايير المراجعة إن يحمل التقرير عنوان يتضمن كلمة مستقل للتأكيد على استقلال المراجع وحياده . وكأمثله على العناوين الملائمة تقرير المراجع المستقل ، تقرير راى المحاسب المستقل أو تقرير المحاسب القانونى المستقل .

شكل رقم (٨/٢)

تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

العنوان ◄	تقرير المراجع المستقل
تحديد الجهة الموجه أليها ◄	إلى مساهمي شركة ....
الفقرة الافتتاحية ◄	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة في ٣١ ديسمبر عام .... ، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ . تلك القوائم المالية تعد مسئولية إدارة الشركة، أما مسئوليتنا فهى إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .
فقرة النطاق ◄	قمنا بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، تتطلب تلك المعايير إن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري المؤيدة للقيم و الافصاحات في القوائم المالية ، كما تتضمن عملية المراجعة ايضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى يتم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . و نعتقد إن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا.
فقرة الراى ◄	فـي رأينا إن القوائم المالية المشار أليها بأعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة – المركز المالى للشركة في ٣١ ديسمبر عامى ... ، ... ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها .
التوقيع ◄	التوقيع
تاريخ التقرير ◄	٢٠مارس عام....

٢- حديد الجهة الموجه اليها التقرير Addressee

غالبا ما يتم توجيه تقارير المراجعة إلى حملة اسهم الشركة محل المراجعة أو قد يتم توجيهها إلى الشركة ذاتها أو مجلس اداراتها أو إلى طرف ثالث مسئول قام بتعيين المراجع ، ولاشك إن التقرير الذى لا يتم توجيهه إلى الادارة يؤكد على استقلال المراجع .

٣- فقرة افتتاحية Introductory paragraph

تتضمن الفقرة الافتتاحية اربعة عناصر هامة هي :-

١- عبارة تنص على إن المراجع قد قام باداء عملية مراجعة (وليس عملية فحص أو تجميع للقوائم المالية) .

٢- عبارة تحدد القوائم المالية التى تم مراجعتها ، و المنشأة التى ترتبط بها تلك القوائم المالية، معظم المنشأت تعرض قوائم مالية لسنتين ماليتين أو اكثر لاغراض المقارنة .

٣- تتضمن الفقرة ايضاح يؤكد علي إن إدارة الشركة تعتبر مسئولة عن اعداد القوائم المالية والذى يعنى إن الادارة مسئولة عن كل من الإحتفاظ بنظام محاسبي يسفر عن توليد تلك القوائم المالية بالإضافة إلى مسئوليتها عن اتخاذ قرارات الأختيار الضرورية بين مبادئ المحاسبة البديلة عند اعداد القوائم المالية .

٤- ينص الجزء الرابع من الفقرة على مسئولية المراجع على التعبير عن رأيه عن القوائم المالية تأسيسا على عملية المراجعة التى قام بها .

تستخدم العبارة الثانية والثالثة من الفقرة الافتتاحية بالإضافة إلى فقرة النطاق في أعلام مستخدمى التقرير عما يفعله المراجعون و مسئولياتهم .

فقرة النطاق Scope Paragraph

تشير فقرة النطاق إلى إن المراجع يتبع معايير المراجعة المتعارف عليها كما تشرح ما هي طبيعة عملية المراجعة ، كما انها تشير إلى إن عملية المراجعة قد تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بان القوائم المالية خالية من اى تحريفات جوهرية ، كما انها تتضمن فحص أدلة الإثبات على أساس اختبارى ، كما إن المراجعين يقومون بتقييم المبادئ المحاسبية والتقديرات المستخدمة عن طريق الإدارة ، وأخيرا فان تلك الفقرة تعبر عن النتيجة المهنية التى توفرها عملية المراجعة كأساس معقول للتعبير عن الرأي .

فقرة الراى Opinion Paragraph

تمثل الفقرة الثالثة من تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ عن راى المراجع عما اذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، تمثل تلك الفقرة الجزء الأكبر أهمية من تقرير المراجعة الموجه إلى اغلب مستخدميه - حيث إنها توفر الأساس لمصداقية القوائم المالية .

التوقيع Signature

يحدد التوقيع على التقرير اسم المراجع المزاول الفردى ، أو مكتب المحاسبة و المراجعة القانوني الذي قام بأداء عملية المراجعة ، في مكاتب

المحاسبة الضخمة فان الشريك المسئول عن عملية المراجعة هو الذي يوقع باسم المكتب، أما في ظل مكتب المحاسبة الفردي فان الشخص المزاول في المكتب يوقع بصفة عامة باسم المكتب حيث إن ذلك التوقيع يضيف المصداقية على القوائم المالية .

تاريخ التقرير Date of Report

تاريخ تقرير المراجعة هو التاريخ الذي فيه يقوم المراجع بإتمام العمل الميداني ، و يعتبر ذلك التاريخ هاما لمستخدمي التقرير حيث انه يحدد اليوم الأخير الذي ارتبط به المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتبطة بالقوائم المالية ، حيث إن معايير المراجعة تتطلب من المراجعين أداء إجراءات معينة على العمليات المالية حتى إتمام العمل الميداني ، أن تاريخ التقرير يعتبر عنصرا جوهريا ، حيث إن هناك أحداث جوهرية معينة قد تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية و لكن قبل إتمام عملية المراجعة و قد تتطلب تلك الأحداث من العميل إن يقوم بتعديل القوائم المالية . وقد يضيف المراجع فقرة توضيحية أو قد يتم وضع صيغة توضيحية على تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ بدون إن تؤثر على ذلك الراى غير المتحفظ .

والغرض من تلك الفقرة التوضيحية **explanatory paragraph** أو الصيغة الإيضاحية **explanatory language** في جعل مستخدم التقرير يعلم بالحقائق الجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية . ويستخدم المراجعون أنواع أخرى من الآراء في ظل ظروف معينة . فيما يلى نظرة عامة موجزة منها .

٢/٢/٨ الراى المتحفظ Qualified Opinion

ينشأ الرأي المتحفظ عن ما يأتى :-

١- عندما يكون المراجع غير قادرعلى تجميع أدلة اثبات كافية تشكل اساسا ابداء رأيه .

٢- فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية .

فقد يكون المراجع غير قادرعلى الحصول على أدلة إثبات كافية أما بسبب إن دليل الإثبات ذاته غير متاح الحصول عليه أو بسبب قيود العميل التى يضعها على نطاق عملية المراجعة . يشير الرأى غير المتحفظ على انه فيما عدا (أو باستثناء) أثار الأمور التي يرتبط بها التحفظ فان القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة نواحيها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . يجب إن يحدد التقرير أثار الأمور التي ترتبط بالتحفظ . أن فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قد يستلزم من المراجع إصدار تقرير عكسي **Adverse Opinion** ، وقد يترتب على عدم مقدرة المراجع على جمع أدلة إثبات كافية امتناع المراجع عن أصدار رأيه (سوف يتم مناقشة هاتين الحالتين) .

عندما يكون المراجع غير قادر على تجميع كافة أدلة الإثبات المطلوبة طبقا لما تتطلبه معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . عندئذ يقوم بإصدار تقرير متحفظ ، حيث ينص في فقرة النطاق على إن هناك قيد على رأيه على القوائم المالية - ويقوم بتعديل فقرة الرأي ، وعندما لا يتم إعداد

القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويتم اصدار رأى متحفظ فان المراجع يتعين عليه بوجه عام إن يصف الانحراف في فقرة توضيحيه تسبق فقرة الرأي و يعدل فقرة الراى . وفي ايا من الحالتين يجب على المراجع إن يستخدم عبارة ماعدا أو باستثناء . **Except for or with the Exception of** في فقرة الراى فورا بعد عبارة في راينا للتحفظ عن الراى على القوائم المالية.

٣/٢/٨ الراى العكسى Adverse Opinion

عندما يقوم المراجع بإصدار رأيا عكسيا ، فان التقرير يجب أن ينص على إن القوائم المالية لم تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . ويشير التقرير الي إصدار اكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي تتضمن الأسباب المرتبطة بأن القوائم لم تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشاة . ويتم إصدار الرأي العكسي فقط عدما يكون المراجع غير قادر على إتمام إجراءات المراجعة الضرورية في الظروف المحيطة ، ونادرا ما يتم إصدار مثل ذلك الراى العكسي في الحياة العملية حيث إن مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال – المقرضين – بوجه عام لا يقبلون اية قوائم مالية مصحوبة بتقرير مراجعة يتضمن رايا عكسيا .

٤/٢/٨ الامتناع عن إبداء الراى Disclaimer of Opinion

عندما يتم الامتناع عن إبداء الراى يذكر المراجع انه لم يقم بابداء رأيه على القوائم المالية كما انه لن يتحمل اى مسئولية عن اعداد تقرير عليها . في كلمات اخرى فان المراجع لن يكون لديه أساس كافى لإبداء رأيه كما انه لن

يعلم ما اذا كانت القوائم تعرض بعدالة ام لا . بوجه عام يتم الامتناع عن إبداء الراى عندما يكون المراجع :-

- غير حياديا أو مستقلا و نتيجة لذلك فانه لن يضيف اى مصداقية على القوائم المالية عن طريق أداء عملية المراجعة.
- لم يكن قادرا على الحصول على دليل إثبات كافي على ضوئه يمكن أن يتأسس رأيه ، وتنشا تلك الحالة عندما يكون هناك قيود تضعها الإدارة على عملية المراجعة أو بسبب ظروف عملية المراجعة ذاتها . وقد لا يقوم المراجع . بالامتناع عن إيداء رأيه عندما يعتقد بان هناك خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية . يوضح الشكل رقم (٨/٣) الأنواع الأساسية للتقارير التى يصدرها المراجع .

٣/٨ تقرير المراجعة المعياري غير المتحفظ الذي يتضمن صيغة أو فقرة ايضاحيه

Standard Unqalified Audit Report with Explanatory anguoge

عندما يتم أداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وعندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يمكن ان يؤكد المراجع علي أمور معينة بخصوص المنشأة ، ألا أنه توجد عديد من الظروف التي قد تستلزم أن يقوم المراجع بإضافة فقرة أيضاحيه علي تقرير المراجعة علي النحو التالي : -

١- تأسيس المراجع راية علي الأقل في جزء من علي تقرير مراجع آخر .

٢- موافقة المراجع علي قرار الإدارة بعدم اتباع المبادئ المحاسبية المقررة .

٣- وجود شكك مادي بخصوص مقدرة المنشأة علي الاستمرار في نشاطها .

٤- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات عند إعداد القوائم المالية .

٥- رغبة المراجع في التأكيد علي أمر معين بخصوص المنشأة أو القوائم المالية في التقرير.

شكل رقم (٨/٣)

ملخص انواع التقارير

انواع الراي	رقم الشكل التوضيحي	المغزى الأساسي
راى غير متحفظ تقرير نموذجي	شكل رقم (٨/٢)	يذكر المراجع إن عملية المراجعة قد اديت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وان القوائم المالية تعبر بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
صيغة إيضاحية أو فقرة مضافة إلى التقرير النموذجي غير المتحفظ .	شكل رقم --،--،--،--	يذكر المراجع إن عملية المراجعة قد اديت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وان القوائم المالية تعبر بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،الا انه يؤكد على نقطة أخرى على سبيل المثال وجود شك مادي عن مقدرة الشركة عن الاستمرار في مزاولة نشاطها .
راى متحفظ	شكل رقم --،--	يذكر المراجع انه باستثناء – او فيما عدا – الإشارة المرتبطة بعدم قدره المراجع على جمع أدلة إثبات كافية أو فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فان المراجع يعتقد إن القوائم المالية تعرض بعدالة .
راى عكسى	شكل رقم --	يذكر المراجع إن القوائم المالية لا تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
الامتناع عن إبداء الراى	شكل رقم -- ، --	لا يعبر المراجع عن رأيه على القوائم المالية.

يوضح الجدول رقم (٨/٤) عدد المرات التي يقوم خلالها المراجعون بإصدار تقرير يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية .

شكل رقم (٨/٤)

مدى تكرار التقارير التي تصدر بصيغة أيضاحية

في إحدى الدراسات المسحية لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لعدد ٦٠٠ تقرير مراجعة سنوية لعينة مختارة من الشركات الصناعية والتجارية والتي تتراوح نهاية فتراتها السنوية في ١١٩٤/٢/٢٢ و ١٩٩٥/٢/٢٢ تبين ان عدد التقارير التي لها فقره ايضاحيه ما يلي : -

	عدد التقارير	
	سنه ٩٤	سنة ٩٣
-الإشارة إلي تقرير مراجعين آخرين	١٩	٢٢
- الاستمرارية	٤	٨
- نقص الثبات	٤٣١	٤١٧

١/٣/٨ رأى يتأسس جزئيا علي تقرير مراجع آخر

Opinion Partly Based on Another Auditor,s Report

بصفة عامة تتكون الشركات الضخمة من أقسام وشركات تابعة كائنة في عديد من الأجزاء المختلفة من البلد أو العالم ، ولعديد من الأسباب فإن احد أو عديد من الشركات التابعة أو الأقسام قد يكون له مراجعين مختلفين ، وحتى يكون المراجع قادرا علي التقرير عن قوائم شركة مدمجة فإن يجب أن يحدد أنه قادرا علي أن يكون المراجع الرئيسي **Principle Auditor** ويعرف بأنه ذلك المراجع الذي يقوم بإعداد تقرير عن القوائم المالية لشركة مدمجة أو موحدة عندما يقوم بمراجعة جزء فقط من المنشأة ، وحتى يصبح مراجعا

رئيسيا فإنه يجب أن يقوم بدراسة (من بين عده أمور) الأهمية النسبية لجزء من القوائم المالية الذي يقوم بمراجعته بالمقارنة بالجزء الأخر الذي يقوم المراجعون الآخرون بمراجعته ومعرفته بكامل القوائم المالية وأهمية المكونات التي قام بمراجعتها بالارتباط بكافة المكونات . ويجب أن يقوم المراجع الرئيسي (١) بالاستفسار عن سمعة المراجع الآخر ، (٢) الحصول علي إيضاح من المراجع الآخر بإنه يعتبر مستقلا ، (٣) أن يتأكد من أن المراجع الآخر يعرف ان الشركة محل مراجعته تعتبر احد مكونات الشركة ، واذا كان ملائما فإنه يجب أن يكون ملما بكافة معايير المراجعة أو متطلبات هيئة تداول تنظيم الأوراق المالية . وقد يشير تقرير المراجع الرئيسي الي عمل المراجع الأخر الا أن ذلك ليس مطلوبا . يحدد الشكل رقم (٨/٥) القرارات الأساسية التي يجب أن يتخذها المراجع الرئيسي عند إعداد التقرير .

عدم قيام المراجع الرئيسي بعمل أي إشارة إلي المراجع الأخر

قد يقبل المراجع الرئيسي المسئولية عن عمل المراجع الأخر ، ويقوم بإصدار تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ لا يتضمن أي إشارة للمراجع الأخر . في ظل ذلك الموقف يجب أن يقوم المراجع الرئيسي بأداء واحد أو أكثر عن الإجراءات التالية :

١- زيارة المراجع .

٢- فحص برنامج المراجعة .

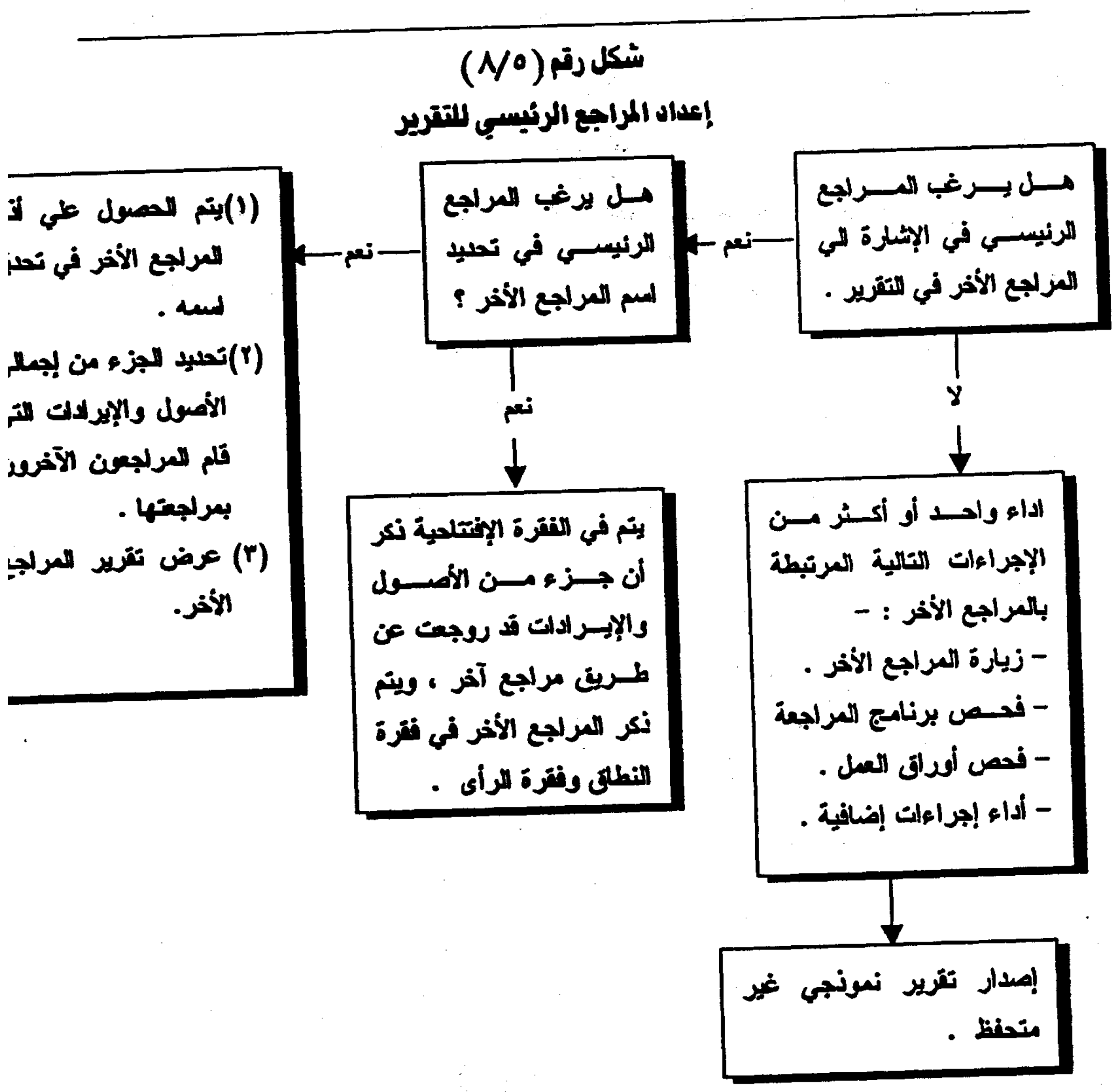
٣- فحص أوراق عمل المراجعة .

٤- أداء إجراءات مراجعة إضافية .

وقد يكون المراجع راغبا في قبول مسئوليته كمراجع رئيسي بناء علي طلب العميل عندما ما يكون المراجع الأخر شركة شقيقة أو بالارتباط بالمراجع الرئيسي أو عندما يكون جزء من إجمالي القوائم المالية التي تم مراجعة عن طريق المراجع الأخر غير جوهري بالارتباط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة .

شكل رقم (٨/٥)

إعداد المراجع الرئيسي للتقرير



رئيسيا فإنه يجب أن يقوم بدراسة (من بين عده أمور) الأهمية النسبية لجزء من القوائم المالية الذي يقوم بمراجعته بالمقارنة بالجزء الأخر الذي يقوم المراجعون الآخرون بمراجعته ومعرفته بكامل القوائم المالية وأهمية المكونات التي قام بمراجعتها بالارتباط بكافة المكونات . ويجب أن يقوم المراجع الرئيسي (١) بالاستفسار عن سمعة المراجع الآخر ، (٢) الحصول علي إيضاح من المراجع الآخر بإنه يعتبر مستقلا ، (٣) أن يتأكد من أن المراجع الآخر يعرف ان الشركة محل مراجعته تعتبر احد مكونات الشركة ، واذا كان ملائما فإنه يجب أن يكون ملما بكافة معايير المراجعة أو متطلبات هيئة تداول تنظيم الأوراق المالية . وقد يشير تقرير المراجع الرئيسي الي عمل المراجع الأخر الا أن ذلك ليس مطلوبا . يحدد الشكل رقم (٨/٥) القرارات الأساسية التي يجب أن يتخذها المراجع الرئيسي عند إعداد التقرير .

عدم قيام المراجع الرئيسي بعمل أي إشارة إلي المراجع الأخر

قد يقبل المراجع الرئيسي المسئولية عن عمل المراجع الأخر ، ويقوم بإصدار تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ لا يتضمن أي إشارة للمراجع الأخر . في ظل ذلك الموقف يجب أن يقوم المراجع الرئيسي بأداء واحد أو أكثر عن الإجراءات التالية :

١- زيارة المراجع .

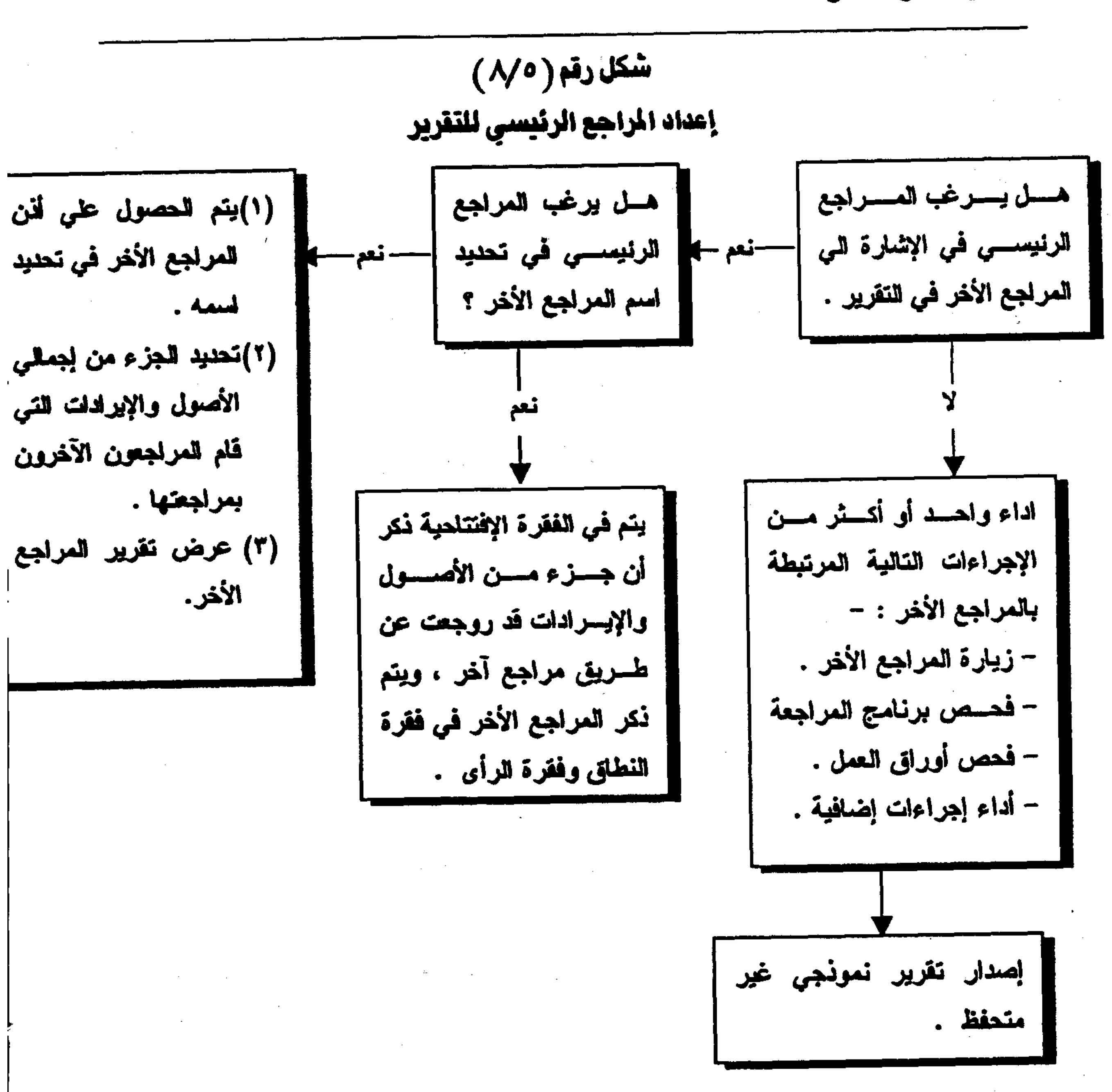
٢- فحص برنامج المراجعة .

٣- فحص أوراق عمل المراجعة .

٤- أداء إجراءات مراجعة إضافية .

وقد يكون المراجع راغبا في قبول مسئوليته كمراجع رئيسي بناء علي طلب العميل عندما ما يكون المراجع الأخر شركة شقيقة أو بالارتباط بالمراجع الرئيسي أو عندما يكون جزء من إجمالي القوائم المالية التي تم مراجعة عن طريق المراجع الأخر غير جوهري بالارتباط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة .

شكل رقم (٥/٨)
إعداد المراجع الرئيسي للتقرير



قيام المراجع الرئيسي بعمل إشارة الي المراجع الأخر في التقرير

قد يصدر المراجع الرئيسي تقريرا يشير فيه إلي أقتسام المسئولية مع المراجع الاخر ، مثل ذلك التقرير يشار أليه بتعبير رأي مشارك Shared Opinion ، ويتم إصدارة عندما يكون فحص عمل المراجع الأخر أمرا غير عمليا أو عندما يكون ذلك الجزء من القوائم المالية الذي تم مراجعته عن طريق المراجع الآخر غير جوهريا بالإرتباط بالقوائم المالية التى تمت مراجعتها عن طريق المراجع الرئيسي . ويجب أن يشير التقرير في الفقرة الإيضاحية علي النسب المئوية لإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات التي تم مراجعتها عن طريق المراجع الأخر وتحديد جزء المسئولية التي يقع عليه . ويجب ان يتم تعديل فقرة النطاق وفقرة الرأي لتحديد تقرير المراجع الآخر ، يوضح الشكل رقم (٨/٦) مثالا علي ذلك .

وعند تحديد اسم المراجع الأخر ، فإن المراجع الرئيسي يجب أن يحصل علي اذن من المراجع الأخر ، كما يجب أن يحدد ذلك الجزء من إجمالي الأصول والإيرادات التي يراجعها المراجع الأخر ويتم عرض تقرير المراجع الأخر .

وعندما يكون تقرير المراجع الأخر أى شيء أخر بخلاف تقرير المراجع النمونجي غير المتحفظ فإن المراجع الرئيسي يجب أن يقوم بتقييم الأهمية النسبية لذلك الأمر الذي سبب ذلك الرأي من أجل تحديد التقرير الملائم الذي يتعيين إصداره ، وقد يؤدي أو لا يؤدي إصدار الرأي المتحفظ لشركة تابعة إلي إصدار رأي متحفظ في تقرير المراجعة عن الشركة الموحدة .

شكل رقم (٨/٦)

إشارة المراجع الرئيسي للمراجع الأخر

تقرير المراجع المستقل

إلي حملة الأسهم لشركة ---- .

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية الموحدة لشركة ---- في ٣١ ديسمبر عام ---- وعام ---- والقوائم الموحدة المرتبطة (قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) للسنوات المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا تتمثل في التعبير عن الرأي علي تلك القوائم المالية تأسيسا علي مراجعتنا . لم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة --- المملوكة بالكامل للشركة والتي تعكس قوائمها إجمالي أصول بمبلغ ---- جنيه و ---- جنيه في ٣١ ديسمبر عامي ---- ، ---- علي التوالي وإجمالي إيرادات بمبلغ ---- ، ---- عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ ، وقد تمت مراجعة تلك القوائم عن طريق مراجعين آخرين والذين قدم تقريرهم إلينا ، ان راينا يتأسس فقط علي تقارير المراجعين الآخرين .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكيد معقول عما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري . تتضمن عملية المراجعة الفحص علي اساس اختياري لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن ايضا عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي تم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . ونعتقد أن مراجعتنا وتقرير المراجعين الآخرين يوفر أساس معقول لإبداء رأينا .

في رأينا تأسيسا علي مراجعتنا وعلي تقرير المراجعين الآخرين فإن القوائم المالية المشار أليها بأعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للشركة في ٣١ديسمبر عامي ---- ، ---- ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٢/٣/٨ عدم الاتفاق مع مبادي المحاسبة المقررة

Non Canformity with Promullgated Accounting Principles

عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية للعميل تتفق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها يكون مطلوبا من المراجع طبقا للقاعدة رقم ٢٠٣ من آداب السلوك المهني أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادى المحاسبية المقررة عن طريق الجهات التي يحددها مجلس المحاسبة القانونيين الأمريكي ، تلك الجهات هي مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية . وعندما لا تتطابق تلك القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب علي المراجع أن يصدر بوجه عام تقرير متحفظا أو رايا عكسيا ، ومع ذلك فإذا ما كانت مبادي المحاسبة المتعارف عليها المنشورة عن طريق أحد تلك التنظيمات المهنية يمكن أن تجعل القوائم المالية مضللة ، يمكن أن يصدر المراجع رايا غير متحفظا مع فقرة توضيحية ، ونادرا ما تحدث تلك الظروف ألا أنه إذا حدثت يتعين علي المراجع أن يبرر عدم التزام الشركة بتلك المبادى المقررة . وقد تنشأ مثل تلك المواقف بسبب مرور مرحلة انتقالية لصدور تشريع معين أو بسبب تطوير نوع جديد من الأعمال لم يتم دراسته بعد عن طريق نشرات المعايير المحاسبة .

وعندما يتم إصدار رايا غير متحفظا علي قوائم غير متطابقة مع مبادى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، فإن المراجع بحث ان يضيف فقرة منفصلة قبل فقرة الرأى تصف عملية الخروج وتحديد اثارها التقريبية ، كما يجب ان تشرح الفقرة أيضا إذا كان ذلك ممكنا عمليا - أى أسباب توضح لماذا يكمن أن يؤدى الإتساق مع المبادى المحاسبية إلي وجود قوائم مضللة .

والشرح عندما يصدر العميل اسهم عادية جديدة لمبادلة قرض قائم فإن تقرير المراجع يتضمن فقرة تكون ما بين فقرة النطاق وفقرة الرأي مماثلة لتلك الموضحة في الشكل رقم (٨/٧) ، في تلك الحالة فإن الإيضاح المشار أليه في التقرير يشير إلي أن الشروط والظروف الخاصة بإصدار اسهم ملكية جديدة تعتبر جوهرية ومماثلة لاستثمارات القرض علي أساس كل من الأعمال المستمرة للشركة أو في ظل التصفية ، وأنه في رأي الإدارة أنها لم يتحقق لها أي مكاسب نتيجة عملية التبادل .

شكل رقم (٨/٧)

تقرير أو رأي غير متحفظ

نتيجة عدم الاتفاق مع مبادئ المحاسبة المقررة

(نفس الفقرتين الأولي والثانية الموجودة في تقرير المراجعة النموذجي)

في أكتوبر عام ـــــ استنفذت الشركة مقدار جوهري عن القرض عن طريق تبادل مباشر لاسهم ملكية جديدة . يتطلب تطبيق الرأي رقم (٢٦) من مجلس المبادي المحاسبية علي هذا التبادل ان يتم الاعتراف بعلاوة القرض المستنفذة من خلال القيمة الحالية للاستثمارات في الأوراق المالية الجديدة كمكاسب في الفترة التي حدث فيها ذلك الاستنفاذ . وقد لا يكون من الممكن عمليا أن يتم تحديد القيمة الحالية للأوراق المالية الجديدة المصدرة ، مثل تلك القيمة تبلغ علي الأقل ٢ مليون دولار أقل من القيمة الاسمية للقرض المستنفذ ومن رأي الإدارة والذي يتفق معه لم يتحقق أي كسب حدث نتيجة عملية التبادل هذه (التوضيح رقم ٦) ولذلك ليس هناك اعتراف بعلاوة القرض هذه المستنفذة خلال القيمة الحالية للأوراق المالية الجديدة في تلك القوائم المالية .

(يتم كتابة فقرة الرأى كما في التقرير النموذجى) .

٣/٣/٨ وجود شك مادى حول قدرة المنشأة علي الأستمرار في مزاولة نشاطها
Substantial Doubt About an Entity's Ability to Continue as a Going Concern

تتطلب معايير المراجعة من المراجع ان يتوصل إلي نتيجة في كل عملية مراجعة تتعلق بما كان هناك شك عادى مرتبط بمقدرة المنشأة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها لفترة زمنية معقولة (بصفة عامة تصل إلي سنة واحدة بعد نهاية الفترة محل المراجعة) . في مثل تلك الحالات يجب علي المراجع أن يضيف فقرة توضحيه الي التقرير النموذجي غير المتخفظ . يوضح ذلك النموذج الشكل رقم (٨/٨) ، هذا ويمنع ايضاح معايير المراجعة رقم (٧٧) القسم رقـــم (٤١٠) المراجعين من استخدام صيغة شرطية **conditional language** في الفقرة التوضحية للتقرير عن الاستمرارية . وكمثال لصياغة غير مقبولة " إذا ما استمرت الشركة في مزاولة نشاطها ستعاني من خسائر متكررة في التشغيل وسوف يستمر صافي رأس المال العامل بالسالب " .

وطبقا لمعايير المراجعة فإن استخدام الفقرة التوضيحية يعتبر كافيا لاعلام مستخدمي القوائم المالية بخصوص مظاهر عدم التأكد ، الا أن المراجع قد يختار أن يمتنع عن ابداء الرأي علي القوائم المالية . ومتي قام بذلك الرأي (الامتناع عن ابداء الرأي) فانه يتعين عليه أن بتقصى عن مشكلة الاستمرارية وأثارها الممكنة علي القوائم المالية في التقرير . ايضا يجب أن يفصح التقرير عن كافة الأسباب الجوهرية للامتناع عن إبداء الرأي علاوة علي ذلك فإذا ما كان أفصاح الإدارة غير كافيا تجاه مقدرة الشركة علي الاستمرارية لفترة زمنية معقولة فإن المراجع يجب أن يعامل مشكلة الإفصاح

غير الكافي علي أنها تمثل خروجا عن الألتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويقوم بإصدار أما رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا .

شكل رقم (٨/٨)

تقرير المراجع عند وجود شك مادي لمقدرة الشركة علي الأستمرارية

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة الموجودة في التقرير النموذجي) .

لقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة باقتراض أن الشركة سوف تستمر في مزاولة نشاطها ، وكما تم مناقشته ----- في الإيضاح رقم -- المتمم للقوائم المالية ، فإن الشركة تعاني من خسائر متكررة في أعمالها ولديها عجز في رأس المال العامل الصافي والذي يشير ضمنا إلي وجود شك مادي عن مدي مقدرتها في الاستمرارية . وقد تم وصف خطط الإدارة تجاه تلك الأمور أيضا في الإيضاح رقم --- . ولم تتضمن القوائم المالية أيه تعديلات يمكن أن تنتج من ناتج مظاهر عدم التأكد هذه .

بصفة عامة يحب علي المراجع أن يضيف فقرة إيضاحية أيضا في تقريره ، عندما يكون هناك شك في استمرارية الشركة في أداء عملها في المستقبل القريب بشرط أن يتم الإفصاح الكافي عن الظروف التى أدت إلي هذا الشك ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . وعموما يوضح شكل رقم (٨/٩) موقف المراجع عن فرص الاستمرارية .

٣/٣/٨ وجود شك مادى حول قدرة المنشأة علي الأستمرار في مزاولة نشاطها
Substantial Doubt About an Entity's Ability to Continue as a Going Concern

تتطلب معايير المراجعة من المراجع ان يتوصل إلي نتيجة في كل عملية مراجعة تتعلق بما كان هناك شك عادى مرتبط بمقدرة المنشأة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها لفترة زمنية معقولة (بصفة عامة تصل إلي سنة واحدة بعد نهاية الفترة محل المراجعة) . في مثل تلك الحالات يجب علي المراجع أن يضيف فقرة توضحيه الي التقرير النموذجي غير المتخفظ . يوضح ذلك النموذج الشكل رقم (٨/٨) ، هذا ويمنع ايضاح معايير المراجعة رقم (٧٧) القسم رقــم (٤١٠) المراجعين من استخدام صيغة شرطية **conditional language** في الفقرة التوضحية للتقرير عن الاستمرارية . وكمثال لصياغة غير مقبولة " إذا ما استمرت الشركة في مزاولة نشاطها ستعاني من خسائر متكررة في التشغيل وسوف يستمر صافي رأس المال العامل بالسالب " .

وطبقا لمعايير المراجعة فإن استخدام الفقرة التوضيحية يعتبر كافيا لاعلام مستخدمي القوائم المالية بخصوص مظاهر عدم التأكد ، الا أن المراجع قد يختار أن يمتنع عن إبداء الرأي علي القوائم المالية . ومتي قام بذلك الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي) فإنه يتعين عليه أن بتقصى عن مشكلة الاستمرارية وأثارها الممكنة علي القوائم المالية في التقرير . ايضا يجب أن يفصح التقرير عن كافة الأسباب الجوهرية للامتناع عن إبداء الرأي علاوة علي ذلك فإذا ما كان أفصاح الإدارة غير كافيا تجاه مقدرة الشركة علي الاستمرارية لفترة زمنية معقولة فإن المراجع يجب أن يعامل مشكلة الإفصاح

غير الكافي علي أنها تمثل خروجا عن الألتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويقوم بإصدار أما رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا .

شكل رقم (٨/٨)

تقرير المراجع عند وجود شك مادي لمقدرة

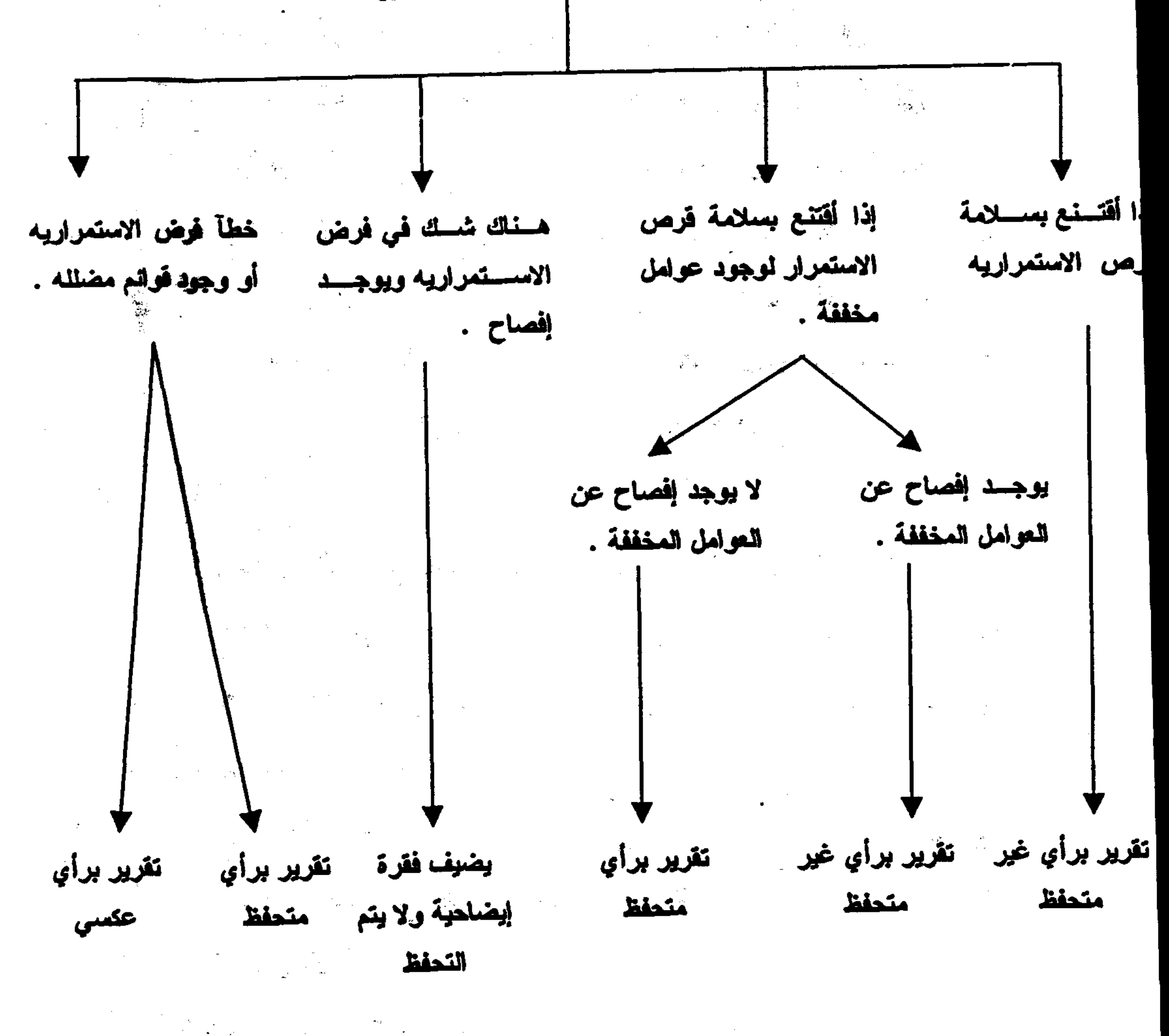
الشركة علي الأستمرارية

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة الموجودة في التقرير النموذجي) .

لقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة باقتراض أن الشركة سوف تستمر في مزاولة نشاطها ، وكما تم مناقشته ----- في الإيضاح رقم -- المتمم للقوائم المالية ، فإن الشركة تعاني من خسائر متكررة في أعمالها ولديها عجز في رأس المال العامل الصافي والذي يشير ضمنا إلي وجود شك مادي عن مدي مقدرتها في الاستمرارية . وقد تم وصف خطط الإدارة تجاه تلك الأمور أيضا في الإيضاح رقم --- . ولم تتضمن القوائم المالية أيه تعديلات يمكن أن تنتج من ناتج مظاهر عدم التأكد هذه .

بصـــفة عامـــة يحـــب علي المراجع أن يضيف فقرة إيضاحية أيضا في تقريـــره ، عـــندما يكون هناك شك في استمرارية الشركة في أداء عملها في المســـتقبل القريب بشرط أن يتم الإفصاح الكافي عن الظروف التى أدت إلي هذا الشك ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . وعموما يوضح شكل رقم (٨/٩) موقف المراجع عن فرص الاستمرارية .

شكل رقم (٩/٨)


موقف المراجع من فرض الاستمرارية
إذا أقتنع بسلامة فرض الاستمراريه
إذا أقتنع بسلامة فرص الاستمرار لوجود عوامل مخففة .
هناك شك في فرض الاستمراريه ويوجد إفصاح .
خطأ فرض الاستمراريه أو وجود قوائم مضلله .
يوجد إفصاح عن العوامل المخففة .
لا يوجد إفصاح عن العوامل المخففة .
تقرير برأي غير متحفظ
تقرير برأي غير متحفظ
تقرير برأي متحفظ
يضيف فقرة إيضاحية ولا يتم التحفظ
تقرير برأي متحفظ
تقرير برأي عكسي

٤/٣/٨ التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية (الثبات)

Change in Application of Accounting Principles (In Consistency)

ينص المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير أنه يتعين أن يتم تحديد الظروف التى فيها يلاحظ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة . بالإضافة لذلك تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن تكون التغيرات في المبادئ المحاسبية تغييرا في مبدأ للأفضل وأن يتم الإفصاح بشكل كافى عن طبيعة وأثر ذلك التغير . واذا لم يتفق المراجع مع التغير فانه ينظر اليه أنه انتهاك لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويجب أن يتم إصدار رأيا متحفظا . ويتم النظر الى الأهمية النسبية للتغير من وجهة نظر السنة الحالية .

ويجب أن يكون المراجع قادرا علي تحديد التغيرات المحاسبية التي تؤثر علي الثبات . وقد حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (٤٣) القسم رقم (٤٢٠) التغيرات التالية التي تؤثر علي الثبات وتتطلب فقرة توضيحية إذا ما كانت القيم المرتبطة بالتغيرات جوهرية .

١- أحد التغيرات في تطبيق المبدأ المحاسبي . مثال ذلك تغير من تطبيق طريقة القسط الثابت إلي طريقه القسط المتناقص عند احتساب الإهلاك لكافة الأصول الثابتة .

٢- أحد التغيرات في التقرير عن المنشأة ، علي سبيل المثال التغيرات في الشركات المتضمنة فى القوائم المالية الموحدة .

٣- أى تصحيح لخطأ يتضمن مبادى محاسبية . علي سبيل المثال التغير من استخدام مبدأ محاسبى ليس الأفضل (علي سبيل المثال تقييم الأرض

بالقيمة السوقية) إلي أحد المبادي الذي يعتبر مقبولا ومتعارف عليه (علي سبيل المثال تقييم الأرض بتكلفتها التاريخية) .

٤- أي تغيـــر فـــي تطبيق مبدأ محاسبة يعتبر غير قابل لفصله أو عزله عن التغير في أحد التقريرات المحاسبية .

تحدد معايير المراجعة التغيرات التالية التي تؤثر علي قابلية القوائم المالية للمقارنه ولكنها لا تتطلب وضع فقرة توضيحية بخصوص الثبات : -

١- أي تغير في أحد التقديرات المحاسبية علي سبيل المثال العمر المفيد المقدر للأصل القابل للإهلاك .

٢- أي تصحيح لخطأ لا يتضمن تصحيح لأحد المبادى المحاسبية - علي سبيل المثال الخطأ الحسابي .

٣- أى تغير في تبويب أو أعاده تبويب داخل القوائم المالية لتقرير القابلية للمقارنة بين القوائم المالية .

٤- أي تغير في المبادى المحاسبية المختارة بسبب طبيعة عمليات المنشأة محل التغيير .

٥- أي تغيير ليس له أثر جوهري أثناء الفترة الحالية ، ولكن يتوقع أن يكون ذو أثر جوهرى أثناء الفتات الفترات الآجلة .

علي الرغم من أن تلك التغيرات الخمس تتطلب وجود فقره توضيحيه في تقرير المراجع . الا أنها يجب ان يتم الإفصاح عنها في القوائم الماليه . حيث أن الفشل في الإفصاح عنها علي وجه صحيح يتطلب أن يتعامل المراجع علي الأمر كأنه خروجا عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها .

وعندما يتفق المراجع مع التغير يتعين عليه أن يناقشه في فقره توضيحيه تلى فقره الرأي . ويجب ان توجه تلك الفقرة التوضيحية القاري ألي إيضاح يناقش باختصار ذلك التغير . يوضح الشكل رقم (٨/١٠) نموذجا لذلك .

شكل رقم (٨/١٠)

تقرير عن التغير في تطبيق المبادى المحاسبية

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

كما نوقش في الإيضاح رقم ---- المتممة للقوائم المالية ، فإن الشركة قامت بتغيير طريقه احتسابها للإهلاك في عام ----

تعتبر الفقرة التوضيحية مطلوبة في كافه التقارير طالما أن القوائم المالية محل الأعداد والتقرير تتضمن تغييرا .

ويجب علي المراجع أن يعبر عن أما رأيا متحفظا أو عكسيا عن القوائم المالية المتضمنة تغير في المبادى (١) عندما ما يكون المبدأ المحاسبي الجديد المختار ليس من مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، (٢)وأن طريقه المحاسبة عن أثر التغير لا تتمشي أو تسير مع مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، (٣)وأن الإدارة لم تقدم تبريرا عن التغير في المبدأ المحاسبي .

٥/٣/٨ التأكيد علي أمر معين Emphasis of a matter

قد يؤكد المراجع علي أمر معين مرتبط بالمنشأة أو قوائمها المالية عن طريق أضافة فقرة للتأكيد **Emphasis paragraph** ، علي سبيل المثال قد يرغب المراجع في التأكيد علي أن المنشأة تعتبر أحد مكونات شركة ضخمة بمعني أن المنشأة لديها عمليات مالية جوهرية مع أطراف ذات علاقة أو بمعني

أن هناك حدث هام يؤثر علي المنشأة قد حدث في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية السنة أو أن هناك أمرا محاسبيا بخلاف تلك الأمور المتضمنة يعتبر تغييرا محاسبيا أو بمثابة تغيرات في مبادى محاسبية تؤثر علي إمكانية المقارنة للقوائم المالية مع تلك القوائم المناظرة في السنة السابقة . وغالبا ما لا تكون فقرات التأكيد مطلوبة ، ويتم توفير الإفصاح الكافي عن تلك الأمور بشكل منفصل في إيضاح متمم للقوائم المالية ، حيث أن الغرض منها ليس في التحفظ بالتقرير ، فإن فقرة الرأي لا تذكر فقرة التأكيد ، فان أى عبارة تتضمن الشرح المتقدم يجب الا يتم استخدامها في فقرة الرأي بالارتباط مع فقرة التأكيد . يوضح الشكل رقم (٨/١١) مثالا عن فقرة تقرير مراجعة تؤكد علي وجود حدث جوهري .

شكل رقم (٨/١١)

تقرير للتأكيد علي أمر معين

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

كما نوقش في الإيضاح رقم ---- المتممة للقوائم المالية ، فإن الشركة قد ارتبطت باتفاق بيع أحد شركاتها التابعة ، والتي تمثل نسبة ١٤٪ من أصولها و ٢٥٪ من إيراداتها .

كمـــا يوضـــح الشـــكل رقم (٨/١٢) ملخص بالظروف التي خلالها يتم استخدام فقرة توضيحية أو صيغة إيضاحية لتعديل تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ ، في عام ١٩٩٠ قام مكتب KPMG بإعداد تقرير عن شركة الخطوط الجوية الأمريكية ، وقد تم إضافة فقرة للتأكيد علي الطرق المحاسبية المستخدمة عندما كانت الشركة تواجه الإفلاس .

٤/٨ الظروف التي تتطلب الخروج عن الرأي غير المتحفظ

Circumstances requiring a depoature form an unualified opinion

هـناك ثلاثة ظروف مختلفة تجعل المراجع يقوم بإصدار تقرير لا يتضمن رأيا غير متحفظا .

١) تم إعداد القوائم المالية بشكل لا يتفق مع مبادى المحاسبة المتعارف عليها .

٢) وجود قيود موضوعة علي نطاق عملية المراجعة .

٣) أن المراجع يفتقد الأستقلال .

وعــندما تكــون اثار الظروف المحددة في البند (١) ، (٢) علي القوائم المالية جوهرية يتعين علي المراجع الا يصدر رأيا غير متحفظا .

شكل رقم (٨/١٢)

ملخص بالظروف التي خلالها يتم أضافه

فقرة توضيحية إلي تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

الظروف	التعديل
١- رأي يتأســس جــزئيا علي تقرير مراجع أخر (رأي مشارك) .	تضــاف جمــلة إلي الفقرة الافتتاحية تحدد الجزء من الأصل والإيرادات محل المراجعة عن طريق المراجع الأخر في فقرة النطاق وفقرة الرأي .
٢-عــدم الاتســاق مع مبدأ محاسبي يوافق عليه المراجع .	إضــافة فقــرة قــبل فقــرة الرأي تصف الخروج وتذكر أن المراجع يتفق معه .
٣- الاستمرارية .	إضــافة فقرة قبل فقرة الرأي تصف عدم التأكد (الامتناع عن إبداء الرأي ممكنا)
٤- الــتغير فــي تطــبيق أحد مبادي المحاسبة المتعارف عليها (الثبات) .	أضــافه فقــرة بعد فقرة الرأي تصف هذا الأمر .
٥- التأكيد علي أمر معين .	أضــافة فقــرة بعد فقرة الرأي تصف هذا الأمر .

وحيـث أنـه غالـبا مـا يطلب المستخدمون من الشركات توفير قوائم مصحوبه بتقرير يتضمن رأيا غير متحفظا ، فإن المراجعين يعطون عملائهم الفرصة في اجراء تعديلات في القوائم وايضاحاتها بشكل يجعلها متطابقة مع مبادى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قبل أصدار تقرير المراجعة .

وعـندما تتطلب الظروف تعديل أما فقرة النطاق أو فقرة الرأي يجب أن يوفـر المـراجع فقـرة توضـيحيه تسـبق فقرة الراي . حيث تنص الفقرة التوضيحية علي أسباب اجراء ذلك التعديل .

وفيمـا يـلي سوف يتم مناقشة عملية إعداد التقرير أولا عندما يتم إعداد القوائـم المالية بالخروج عن مبادى المحاسبة المتعارف عليها وعندما يواجه المـراجع قيود في النطاق . بعد ذلك يتم مناقشة أثار مظاهر عدم التأكد علي عملية إعداد تقرير المراجعة بسبب الانحرافات عن مبادى المحاسبة المتعارف عليها أو قد بسبب قيود النطاق نتيجة مظاهر عدم التأكد . وأخيرا يتم مناقشة عملية إعداد تقرير المراجعة عندما يفتقد المراجع للحياد والاستقلال .

١/٤/٨ الانحراف الجوهري عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها
Material Deviation from GAAP

عـندما تكـون اثـار التحريفات (سواء الفردية أو المتجمعة) في القوائم الماليـة من الأهمية للدرجة التي تجعل عرض القوائم المالية غير عادل طبقا لمـبادى المحاسبة المتعارف عليها ، يجب أن يصدر المراجع رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في ضوء الإعتماد على الأهمية النسبية للتحريف .

تحدد درجة الأهمية النسبية لذن نوع التقرير الذي سوف يصدره المراجع ، عـلي سـبيل المـثال إذا مـا قـامت المنشأة بتحميل بند مثل الأصلاح ضمن

المصروف في قائمة الدخل بدلا من رسملتة ،فإن ذلك المقدار لا يعتبر جوهريا ومن ثم يمكن أن يتضمن التقرير رأيا غير متحفظا .

عـند تقرير ما اذا كانت اثار الخروج عن مبادى المحاسبة المتعارف عليها تعتبر جوهرية بشكل كافي بحيث يتطلب الأمر إصدار أما رأيا متحفظا أو رأيا عكسـيا فـإن احـد العوامل التي يجب دراستها أخذها في الحسبان هي المقدار النقدي النسبي **dollar magnitude** لتلك الأثار ، ومع ذلك فإن مفهوم الأهمية النسبية **materiality** ولا يعتمد كليه علي الحجم النسبي **relative size** ، حيث تتضـمن الأهميـة النسـبية كـلا من احكام كمية أو نوعية . وتعتبر جوهرية **Significance** أحـد البـنود بالنسـبة للقوائم المالية أو درجة انتشار التحريف بالاضافة إلي اثر التحريف علي القوائم المالية كوحدة واحدة أيضا عوامل يجب دراستها عند اتخاذ قرار بخصوص الأهمية النسبية .

فإذا ما كان للتحريف اثر غير جوهرى**immaterial effect** علي القوائم الماليـة ، من ثم ليس من الضرورى اجراء أي تعديل علي التقرير أما عندما يؤثـر الـتحريف بشكل جوهرى علي القوائم المالية فإن المراجع يتعين عليه عـلي الأقـل أن يقـوم بتعديل التقرير عن طريق إصدار رأيا ينص علي أن القوائـم الماليـة قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادى المحاسبة المتعارف عليها باستثناء ذلك الأنحراف .

ويجب أن يتم ذكر الانحراف عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها واثره عـلي القوائـم الماليـة في فقرة يتم أضافتها بين فقرتي النطاق وفقرة الرأي يوضح الشكل رقم (٨/١٣) نموذجا لذلك . ويجب أن تشير فقرة الرأي الي العبارة التي تصف الانحراف عن تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف ، عليها ويجب أن تنص علي أنه باستثناء اثار ذلك الانحراف علي القوائم المالية فإن

تــلك القوائم قد تم عرضها بعدالة ، كما يجب أن تحدد الفقرة التي تصف أي خــروج عــن مــبادئ المحاسبة المتعارف عليها أثار كل خروج على القوائم المالية .

شكل رقم (٨/١٣)

تقرير ذو رأي متحفظ بسبب وجود انحراف جوهري عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

استبعدت الشركة من أصولها الثابتة والتزاماتها المرتبطة باحد القروض في الميزانية بعض التزامات عقود الأيجار والذي يجب في رأينا أن يتم رسملته من اجل الالتزام بمبادي المحاسبة المتعارف عليها . وإذا ما تم رسملة التزامات عقد التأجير هذا فإن الأصول الثابتة ستزيد بمقدار ٣٨٥٠٠ج و ٤٢٧٠٠ج ، كما تزيد كل من الفروض طويلة الأجل بمقدار ٢٤٣٠٠ج ، ٢٥٣٠٠ج، و والأرباح المخففة بمقدار ١٤٥٠٠ج ، ١٧٤٠٠ج في ٣١ديسمبر ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ علي التوالي . وأضافة علي ذلك يتزايد صافي الدخل بمقدار ٣٤٠٠، ٣١٠٠ كما سيزيد نصيب السهم من الأرباح بمقدار ٠,١٦ج و ٠,١٤ج علي التوالي عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ .

وفي راينا فيما عدا أثار عدم رسملة التزامات عقد التأجير كما سبق مناقشته في الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية المشار أليها بعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للشركة في ٣١ديسمبر عامي ---- ، ---- ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

أيضــا يعتــبر توفير افصاحات غير كافية خروجا عن مبادي المحاسبة المقـبولة والمـتعارف عليها ، وعندما تفتقد القوائم المالية الأفصاحات الكافية يجــب أن تحدد الفقرة الإضافية أيضا أي إفصاحات تتطلبها مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها يكون قد تم استبعادها في القوائم المالية . وفي حالة إذا مــا لــم يضمن العميل قائمة التدفقات النقدية (وهي القائمة التي تستلزمها مــبادئ المحاســبة المتعارف عليها) فإن المراجع يجب أن يعد فقرة إضافية تشــرح أن تــلك القائمة التي تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لم يتم تضــمينها ، حيــث ليس مطلوبا من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية ويدخلها في تقريره .

وعــندما يكــون الانحــراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها جوهريا لــلدرجة التي من شأنها القاء ظلا وتعتيما علي القوائم المالية ككل ، فإن المراجع يجــب أن يصــدر رأيــا عكسيا – ذلك الرأي الذي يقضي بإن القوائم المالية لا تعــرض بعدالــة المركــز المــالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .كلما تضــمنت الاثــار الناتجة عن الانحرافات عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها مــبالغا ضــخمة وكــلما زاد تأثيــرها علي مزيد من الحسابات ، كلما ارتفعت احتمالات ان يقوم المراجع بإصدار رأيا عكسيا .

وباختصــار عــندما تتضــمن القوائم المالية خروجا عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ويبرر المراجع أن ذلك الخروج يعتبر جوهريا ، فأنه يتعين عليه اصــدار رأيــا متحفظا ويحدد اثر التحريف علي القوائم المالية . وعندما تتضمن القوائــم الماليــة خــروجا جوهريا هاما ومؤثرا على مبادى المحاسبة المتعارف لــلدرجة التي من شأنها أن تصبح تلك القوائم المالية مضللة ككل أو عندما تنشر تــلك الأنحرافات بشكل واسع علي مدي القوائم المالية فإن المراجع يجب أن يقوم بإصدار رأيا عكسيا يحدد فيه أثار ذلك الأنحراف علي القوائم المالية .

ولشرح الموقف الذي يتطلب إصدار رأيا عكسيا يفترض أن القوائم المالية لاحـد الشـركات تتضمن أنحرافات متعددة عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها وأن الحجم النقدي لآثار الانحرافات تعتبر جوهرية وتؤثرة بدرجة تكفي لان تجعل تلك القوائم المالية مضللة . وفي كلمات آخري فأن تلك الانحرافات تـلقي خلالهـا عـلي عدالة القوائم المالية .فإن المراجع تصف فقرة تضيف الانحـرافات وتشير إلي ايضاح متمم يتضمن وصفا أضافيا للطرق المحاسبية المتضمنة . كما يجب إضافة فقرة إضافية تقرر عن الآثار النقدية للانحرافات عـن القوائـم الماليـة . واخيرا فإن المراجع يحدد في فقرة الرأي أن القوائم الماليـة لـم تعـرض بعدالة طبقا لمبادى المحاسبة المتعارف عليها . يوضح الشكل برقم (٨/١٤) الرأي العكسي الذي يتعين إصدارة إذا ما قامت الشركة عـلي سبيل المثال بتقييم اصولها الثابتة عن قيم مقومة ومثمنه بطريقة تخرج عـن مـبادى المحاسبة المتعارف عليها ، وقد استنتج مراجع الشركة ان تلك الانحـرافات عـن مبادىء المحاسبة المقبولة تلقي الشك والظلال علي عدالة القوائم المالية .

٨/٤/٢ قيود النطاق Scope Limitation

قد ينشأ قيد النطاق بسبب : –

١- رفض العميل السماح للمراجع تأدية اجراء معين يراه المراجع ضروريا لاتمام عملية المراجعة .

٢- وجـود ظـروف تجعـل عملية جمع أدله الإثبات الضرورية للمراجعة مستحيلة .

شكل رقم (٨/١٤)
تقرير يتضمن رأيا عكسيا

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي).

كما نوقش في الأيضاح رقم --- المتمم للقوائم المالية ، فإن الشركة قد حددت قيم أصولها الثابتة بقيم جارية قيمته مقدرة واحتسب الإهلاك علي أساس تلك القيم ، علاوة علي ذلك فإن الشركة لم توفر لأغراض حساب الدخل القابل للضريبة الاختلافات فيما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي الناشئ نتيجة تلك المعالجة ، وتتطلب مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أن يتم تحديد تلك الأصول الثابتة عند قيم لا تزيد عن تكلفتها ونخفض بالأهلاك تأسيسا علي مثل تلك القيم ، كما يجب أن يتم توفير ضرائب الدخل المؤجلة المرتبطة بذلك .

وبسبب الخروج عن مبادى المحاسبة المتعارف عليها حسب المحدد بعالية في ٣١ ديسمبر عامي ---، --- فإن المخزون قد تزايد بمقدار ٣٨٩٤٥ج و ٢٢٦٠٠ج بأدخال مصروفات صناعية إضافية للإهلاك بالزيادة عن تلك المحددة علي تكلفته ، كما أن الأصول الثابتة مطروحا منها مجمع أهلاكها قد حمل بالزيادة بمقدار ٢٨٨٠٤٠٠ ، ٢٨٢٠٦٠٠ كما أن ضرائب الدخل المؤجلة التي لم يتم تسجيلها بلغت ٣٨٤٨٠٠ج ، ٣٦٢٠٦٠٠ج ، مما ترتب عليه زياده في الأرباح المحققة بمقدار ٩٣٤٥٤٥ج، ٨٨٠٨٠٠ج وأن الفائض محل التقييم ٢٧٨٥٠٠٠ج، ٢٧٣٤٠٠٠ج علي التوالي بالنسبة للسنوات المنتهية في ذلك التاريخ في ٣١ ديسمبر عامي ---، --- فإن تكلفة البضاعة المباعة قد تزايدت بمقدار ١٢٧٤٤٥ج ، ١١٧٦٢٨ج علي التوالي بسبب ان محاسبة الإهلاك المشار أليها بعاليه وضرائب الدخل المؤجلة بمقدار ٤٩٢٣٧ج ، ٤٢٣٢٥ج لم يتم توفيرها مما ترتب عليه زياده في صافي الدخل بمقدار ٣٨٢٤٥ج، ٣٣٤٥٠ علي التوالي .

في رأينا أنه بسبب أثار الأمور التي تم مناقشتها في الفترة السابقة فإن القوائم المالية المشار أليها بعالية لا تعرض بعدالة طبقا لمبادي المحاسبة المقبولة المتعارف عليها المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر عامي --- ، --- أو نتائج أعمالها أو تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ .

٣- وجود ادله إثبات غير كافية .

أحيانا ما لا يرغب عملاء المراجعة في تحمل تكلفة قيام المراجع بأداء إجراءات مراجعة ضرورية لحسابات مثل حسابات المدينين والمخزون . درجة أو نطاق القيد ومقدرة المراجع علي استخدام طرق بديلة للحصول علي دليل إثبات المراجعة بالإضافة الي دور الإدارة في القيد يؤثر علي إذا ما كان المراجع يقوم بإصدار رايا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي ، بوجه عام عندما يفرض العميل قيود جوهريا على نطاق عملية المراجعة يكون مطلوبا من المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي . يلخص الشكل (٨/١٥) اثار القيود المفروضة عن طريق العميل علي إعداد التقرير على عملية المراجعة .

وعندما يرتبط المراجع بأداء عملية مراجعة بعد نهاية السنة المالية للعميل ، فإنه قد لا يكون قادرا علي أداء إجراءات مراجعة هامة علي سبيل المثال ملاحظة جرد العميل للمخزون . في ظل ذلك الموقف قد يستخدم المراجع إجراءات بديلة لتحديد ما إذا كانت تلك الحسابات قد تم تحديدها بشكل عادل ، فإذا ما ترتب علي تلك الإجراءات ادله إثبات مقنعة ، فإنه قد يصدر تقرير مراجعة نموذجي يتضمن رأيا غير متحفظا ، وإذا لم يكن المراجع قادرا علي الحصول علي ادله إثبات كافية عن طريق أداء الإجراءات البديلة فإنه يجب أن يتحفظ في فقرة النطاق وفي فقرة الرأي أو يمتنع عن إبداء الرأي اعتمادا علي طبيعة وحجم الآثار الممكنة للإجراءات المحذوفة علي القوائم المالية .

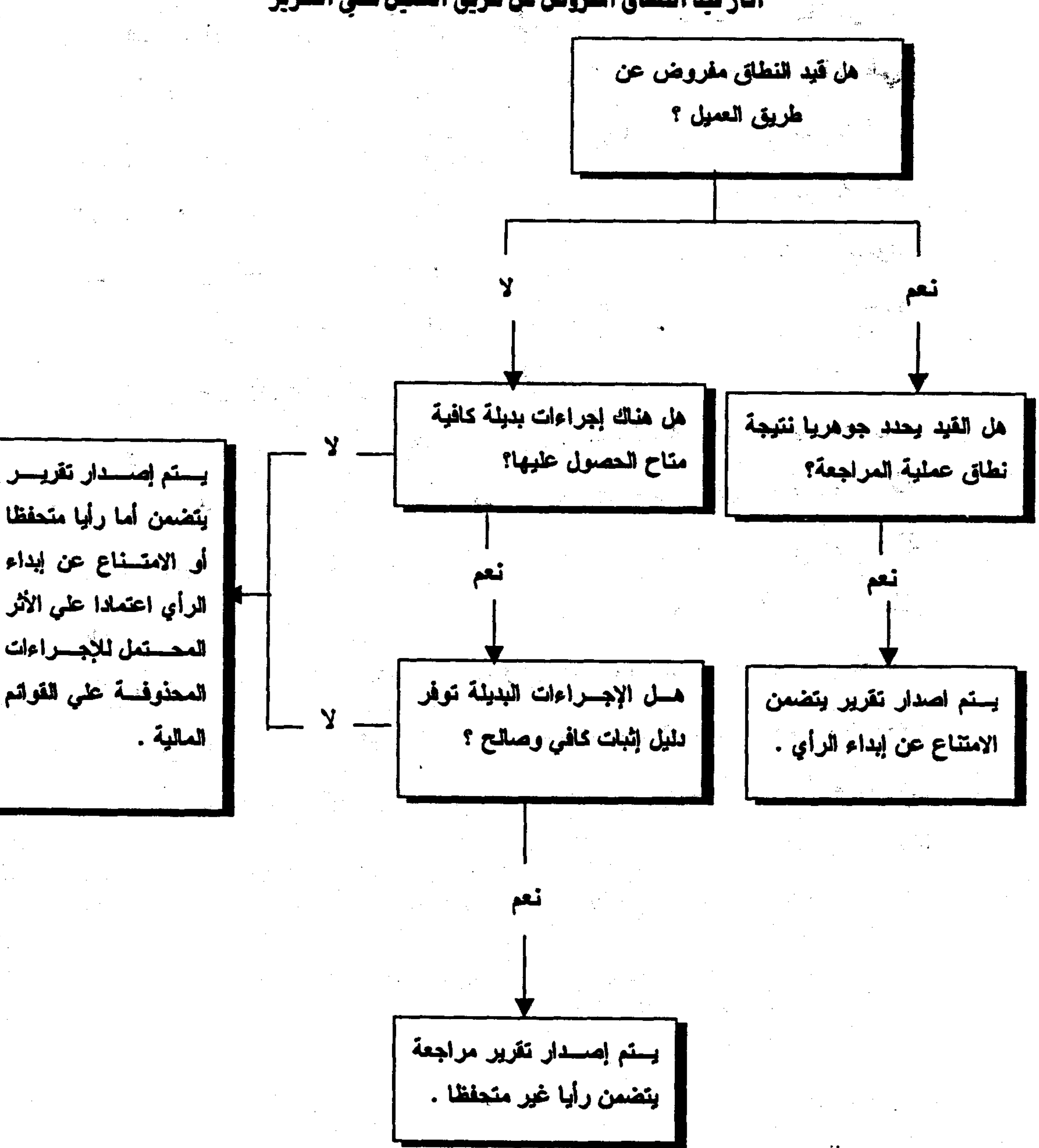
ان اتخاذ المراجع قرار إصدار تقرير يتضمن التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بسبب قيد النطاق يعتمد علي :-

١- أثر الأجراء المحذوف علي قدرة المراجع علي تكوين الرأي .

٢- سبب القيد .

شكل رقم (١٥/٨)

اثار قيد النطاق المفروض عن طريق العميل علي التقرير



وسـوف يتأثر ذلك التقييم بطبيعة الحجم النقدي للآثار الممكنة للأمور محل التسـاؤل وجوهريتها علي القوائم المالية . وعندما ترتبط الآثار المحتملة بكثير مـن بـنود القوائم المالية فإن الجوهرية من المحتمل أن تزيد أكثر عندما يكون عـدد محدود فقط من البنود هو المرتبط . في مثل تلك الحالات يجب أن يمتنع المـراجع عـن إبداء رأيه . فإذا ما نتج القيد من ظروف مفروضة عن طريق العميل وأن القيود كانت جوهرية فأن المراجع يجب أن يمتنع عن إبداء الرأي .

وعـندما ينشأ الرأي المتحفظ من قيد علي نطاق عملية المراجعة أو عدم كفايـة ادله الإثبات ، فإن المراجع يجب أن يصف الموقف في فقرة توضيحية تسـبق فقـرة الرأي ويشير إلي ذلك القيد في كل من فقرتي النطاق والرأي ، ويفـترض أن المـراجع كـان غير قادرا علي الحصول قوائم مالية مراجعة لشـركة لديها استثمار يظهر في القوائم المالية لشركة تابعة وكان غير قادرا عـلي أداء إجـراءات أخـرى يمكـن أن تجعله مقتنعا بتلك القيمة المرتبطة بالاستثمار ، ففي مثل تلك الحالة سوف يقوم المراجع بتعديل فقرة النطاق كما يضـيف فقرة أخرى تصف الإجراءات التي لم يتم أدائها والآثار النقدية علي القوائم ويتم التعبير عن رأي متحفظ كما هو مبين في الشكل رقم (٨/١٥) ، حيـث تذكـر فقـرة الرأي أن القوائم تعرض بعدالة فيما عدا الآثار الممكنة للـتعديلات الـتي قـد تعتبر ضرورية للمراجع بحيث تجعله قادرا علي أداء إجـراءات المراجعة المحذوفة . والقول بأن القوائم المالية تعرض بعدالة تبعا لإجراءات المراجعة المحذوفة لا يعتبر أمرا ملائما .

وعـند الامتـناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد في النطاق ، فأن علي المراجع أن يعدل تقريره علي النحو التالي : -

١- تغييـــر صياغة الجملة الأولي وحذف الجملة الأخيرة من الفقرة الافتتاحية لتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ .

٢- حـــذف فقـــرة النطاق بسبب تضمين وصف لطبيعة عملية المراجعة التي تلقي الظلال علي الامتناع عن إبداء الرأي .

٣- إضـــافة فقـــرة تحدد الأسباب الذي في ضوئها لم يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

٤- تعديل الرأي .

ولشـــرح قيـــد النطاق يفترض أن أحد الشركات لم تقم بأجراء الجرد المادي أو لم يكن لديها دليل إثبات علي تكلفة أصولها الثابتة قبل عام ----- ، فـــي ظـــل تلك الظروف يمتنع المراجع عن إبداء الرأي كما هو موضح في الشكل رقم (٨/١٦) .

شكل رقم (٨/١٦)
تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي
بسبب وجود قيد في النطاق

تعاقدنا علي مراجعة الميزانية العمومية لشركة --- في ٣١ ديسمبر عامي---،--- والقوائم المرتبطة قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ ، تلك القوائم تعتبر مسئوليه إدارة الشركة .

(يجب أن يتم استبعاد الفقرة الثانية من تقرير المراجعة النموذجي) .

لم تقم الشركة بإجراء جرد مادي لمخزونها ، في عام --- أو عام --- ، وقد تم تحديده في القوائم المالية المرفقة بمبلغ ١٣٥٨٦٤٧ج في ٣١ ديسمبر عام ---، ومبلغ ١٢٥٩٧٣٢ج في ٣١ ديسمبر عام ---.علاوة علي ذلك ليس متاحا الحصول علي دليل إثبات يؤيد تكلفة الأصول الثابتة المقتناة قبل ٣١ ديسمبر عام ---- . ولا

تسمح سجلات الشركة تطبيق أية إجراءات مراجعة بديلة أخري علي المخزون أو علي الأصول الثابتة .

وحيث أن المنشأة لم تقم بالجرد المادي للمخزون أواننا لم نستطيع تطبيق أية إجراءات مراجعة أخري حتي تقتنع بكميات المخزون وتكلفة الأصول الثابتة ، فأن نطاق عملنا كان غير كافياً لتمكيننا من أن نعبر عن رأينا ، ولذلك لن نقوم بالتعبير عن الرأي علي تلك القوائم المالية .

٣/٤/٨ مظاهر عدم التأكد Uncertainties

يعتـــبر الحدث الذي يتضمن عدم تأكد هو ذلك الذي يتوقع أن يتم حسمه عند تـــاريخ مستقبلي ، عندما يتاح الحصول علي أدلة إثبات بشأن نتيجته وكأمثلة علي ذلـــك الدعـــاوي القضائية تحت التسوية والتزاماتها المرتبطة بمبالغ الضرائب ، ومظاهـــر عـــدم التأكد لا تقتصر فقط علي الالتزامات العرضية الطارئة الطارئة Contingencies الـــتي يغطيها معيار المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان المحاسبة عن الأمور الطارئة والالتزامات العرضية Accounting for Contingencies بالإضافة إلي الأمور المرتبطة بالتقديرات التي يغطيها إيضاح الموقف رقم ٩٤-٦ بعـــنوان الأفصـــاح عـــن بعـــض مظاهـــر المخاطر وعدم التأكد الجوهرية Certain Significant Disclosure Risks and Uncertainties .

ويتطلب المعيار المحاسبي رقم (٥) أن يتم تبويب الخسائر المحتملة الناتجة عن مظاهر عدم التأأكد علي أنها خسائر محتملة أو ممكنة بشكل مقبول أو بعيدة Reasonable Possible and Remote Probable تتطلب المحاسبة السليمة لتلك الخسائر المحتملة وجود التزام مستحق Accrual ، إذا ما أمكن تقدير القيمة بشكل معتدل والإفصاح عنها كالتزام مستحق يجب أن يتم

الإفصاح عن عدم التأكد الذي يتضمن الخسارة الممكنة بشكل معتدل في إيضاح متمم مع تقدير لتلك القيمة . أما عدم التأكد التي تتضمن احتمال بعيد للخسارة فإنه لا يتطلب إقرار أي تعديل أو أي إفصاح .

الدليل الحاسم الذي يتعلق بالناتج النهائي في وجوده لمظاهر عدم التأكد لا يمكن أن يتوقع وجود عند زمن عملية المراجعة بسبب أن الناتج ودليل الإثبات المرتبط يحدث في المستقبل تأسيسا علي تحليل الإدارة للظروف القائمة ، لذا فأن الإدارة تعتبر مسئولة عن تقدير آثر الأحداث المستقبلة علي القوائم المالية أو تحديد الإفصاح عن التقدير المعقول لا يمكن أن يتم عمله ، ويجب أن تقوم الإدارة بعد ذلك بعمل الأفصاحات المطلوبة علي القوائم المالية طبقا لمبادى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

يجب أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان دليل الإثبات كافيا لتأكيد ودعم تحليل الإدارة ، غياب المعلومات الخاصة بنتائج عدم التأكد لا تؤدي بالضرورة الى أن يتوصل المراجع إلي نتيجة مؤداها أن دليل الإثبات المؤيد لتأكيد الإدارة ليس كافيا .

تتأسس الأحكام الخاصة بكفاية دليل الإثبات علي الدليل المتاح لذلك الغرض ، وبعد دراسة الظروف القائمة والدليل المتاح الحصول عليه إذا ما توصل المراجع لنتيجة مؤداها أن دليل الإثبات الكاف يدعم تأكيدات الإدارة بخصوص طبيعة الأمر المتضمن عدم التأكد وعرض والإفصاح عنه في القوائم المالية فعادة ما يكون إصدار تقرير يتضمن رأيا غير متحفظا هو التقرير الملائم .

أما إذا لم يكن المراجع قادرا علي الحصول علي دليل إثبات كاف لتدعيم تأكيدات الإدارة بخصوص طبيعة عدم التأكد وعرض أو الإفصاح عنه في

القوائم المالية فأن المراجع يجب أن يدرس الحاجة إلي إصدار رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء رأيه بسبب وجود قيد في النطاق . أما إذا كان هناك دليل إثبات كافي مرتبط بعدم التأكد الا أنه غير ممكن الحصول عليه للمراجع لأسباب معينة مثل سياسات حفظ سجل الإدارة أو بسبب وجود قيد مفروض عن طريق الإدارة . فإن العوامل التي سبق مناقشتها تطبق في تقرير ما إذا كان يتم التحفظ في إبداء الرأي أو يتم الامتناع عن إبداء الرأي .

وقد يتوصل المراجع لنتيجة تفيد أن القوائم المالية قد حرفت جوهريا بسبب الخروج عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها نتيجة آثار مظاهر عدم التأكد ، مثل ذلك الخروج قد يتم أحداثه عن طريق الإفصاح غير الكافي بخصوص عدم التأكد ، أو استخدام مبادىء محاسبة غير صحيحة أو استخدام تقديرات محاسبية غير معقولة ، في مثل تلك المواقف والظروف يجب أن يعبر المراجع عن رأي متحفظ أو قد يصدر رأيا عكسيا . ويتم تطبيق ذات العوامل السابق مناقشتها عند تقرير ما إذا كان يتم إصدار رأيا متحفظا أو الإمتناع عن أبدا الرأي .

نقص المراجع للاستقلال **Auditor lacks independence**

يتطلب المعيار الثاني من معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أن يحافظ المراجع علي الاستقلال في اتجاهه الذهني في كافة الأمور المرتبطة بمهمه المراجعة . حيث يجب أن يستخدم المراجع الحكم المهني تأسيسا علي دليل اداب السلوك المهني والظروف المحيطة لتحديد ما إذا كان المراجع مستقلا أم لا ، حيث لا يمكن للمراجع الذي ينقصه الاستقلال أن يقوم بأداء أي إجراءات مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . لذلك

السبب لا يمكن لأي مراجع ينقصه الاستقلال أن يصف أي إجراءات يقوم بأداتها ، وعلاوة علي ذلك فأن المراجع قد لا يقدم الأسباب الخاصة بافتقاده الاستقلال . حيث أن مثل تلك التفسيرات قد لا يخفض أو لا تخفف من نقص الاستقلال من وجهة نظر القارئ أو المستخدم . ويمكن للمراجع الذي لا يعتبر مستقلا عن العميل أن يمتنع عن إبداء الرأي مثل ما هو مشار إليه في الشكل رقم (٨/١٧) حيث لن يتضمن التقرير عنوان له .

شكل رقم (٨/١٧)

الامتناع عن إبدا الرأي بسبب نقص المراجع الاستقلال

لم تكن مستقلين تجاه العميل محل المراجعة (اسم الشركة) . وبالتالي فأننا لم تقم بمراجعة المرزانية العمومية المرفقة للشركة في ٣١ ديسمبر عام ---- وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية المنتهية في ذلك التاريخ ، وتأسيسا علي ذلك فأننا لم نقم بالتعبير عن راينا عليها .

ويعـرض الشكل رقم (٨/١٨) ملخص للانواع الرئيسية لعملية الخروج عن التقرير النموذجي الذي يتضمن رأيا غير متحفظا ، والظروف التي تساهم فـي إصدار التقارير المرتبطة والتعديلات التي يجب أن يقوم بعملها المراجع عليها.

شكل رقم (٨/١٨)

ملخص لمظاهر الخروج عن الرأي غير المتحفظ

	التعديل
١-الرأي المتحفظ	
- انحراف جوهري عن مباديء المحاسبة المتعارف عليها .	- أضافه فقرة قبل فقرة الرأي تصف الانحراف وأثرة علي القوائم المالية . - تعديل الرأي بإضافة كلمة باستثناء .
- الإفصاح غير الكافي .	- أضافه فقرة توفر الإفصاح المحذوف قبل فقرة الرأي وتعديل الرأي بكلمة باستثناء . -عندما يتم حذف قائمة التدفقات النقدية يتم الإشارة إلي أنها قد حذفت ولكن لا يتم الإشارة إلي عرض القائمة في التقرير .
- قيد في النطاق – أهمية الإجراءات المحذوفة المرتبطة بعد محدد لبنود القوائم المالية .	- الإشارة الي قيد النطاق في فقرة النطاق - إضافة فقرة تشرح أثر القيد علي القوائم المالية قبل الرأي . - يذكر كلمة بإستثناء الاثار في فقرة الرأي.
٢-الرأي العكسي	
الانحراف عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها بشكل يضفي ظلالا على القوائم المالية .	-يتم أضافه فقرة تصف الخروج عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها . - يتم أضافة فقرة أخري تشرح الأثر علي القوائم المالية قبل فقرة الرأي . - يذكر أن القوائم لا تعبر بعدالة في فقرة الرأي .

٣-الأمتناع عن أبدا الرأي . - قيد النطاق ويكون منتشرا للدرجة التي معها لا يمكن ان يكون المراجع رأيه .	- تعديل الجملة الأولي وحذف الجملة الأخيرة في الفقرة الأفتتاحية. - استبعاد فقرة النطاق. - ادخال فقرة تصف القيد قبل فقرة الرأي. -تعديل الرأي للإشارة إلي الامتناع عن أبداء الرأي .
- نقص الحياد .	-استخدام تقرير من فقرة واحدة للإشارة إلي الأمتناع عن إبداء الرأي .

٥/٨ الآراء المجزآه و مسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية أو المعلومات المصاحبة للقوائم المالية المراجعة أو المعلومات المالية المعدة للاستخدام في بلدان أخرى

١/٥/٨ الآراء المجزآه Piecemeal Opinions

كافة التقارير التى سبق مناقشتها في ذلك الفصل تعبر عن راى عن القوائم الماليـــة كوحدة واحدة أو قد يتم امتناع المراجع عن إبداء رأيه عنها كلها . على النقيض من ذلك يعبر الرأي المجزأ **Piecemeal Opinion** عن راى عن جزء معيـــن أو اجزاء معينة من القوائم المالية مثال حسابات معينة . وينص إيضاح معاييـــر المـــراجعة رقم (٥٨) القسم رقم (٥٨) على إن المراجع يجب الا يعبر عن راى مجزأ عندما يتضمن تقرير المراجعة رايا عكسيا أو الامتناع عن إبداء الراى على القوائم كوحدة واحدة ، حيث إن إصدار راى مجزآ في تلك المواقف يعتبر امر محظورا بسبب إن التعبير عن راى عن بنود محددة قد يضفى الظلال عـــن الـــرأي . العكســـي أو الامتناع عن إبداء الرأي ، ويوفر إيضاح معايير

المراجعة رقم (٦٢) القسم رقم (٦٢٣) معايير لابداء الراى عن بنود و حسابات أو بنود محددة في القوائم المالية عندما لا يتم إصدار تقريرا يتضمن رأيا عكسيا أو الامتناع عن إبداء الراى .

٨/٥/٢ تعديلات متعددة على التقرير

Multipli modifications to the report

إذا مـا حـدد المراجع اكثر من ظرف واحد يستلزم خلاله إن يتم تعديل تقرير المراجعة ، فان كل تعديل يجب إن يتم ذكره في التقرير . عندما لا يتم عرض القوائم بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها و إن المراجع يجب إن يقوم باصدار أما تقرير يتضمن رايا متحفظا أو رايا عكسيا اعتمادا على الأثر المتجمع للظروف المختلفة على القوائم المالية . فإذا كانت تـلك الأمور قائمة فإن الأمر يستلزم أن يتم إضافة فقرة توضيحية و إن يتم تحديد تلك الأمور الأخرى التي تتضمن قيود النطاق أو الانحراف عن مبادئ المحاسـبة المتعارف عليها ، من ثم يتعين إن يتم تعديل التقرير ليأخذ كل بند من تلك البنود..

وقـد يـترتب على الفشل في توفير الإفصاح الكافي إلى تعديلين أو اكثر ، عـلى سـبيل المثال عندما يفشل عميل المراجعة في الإفصاح عن وجود شك مادي عما اذا كانت المنشأة مستمرة في مزاولة نشاطها ، فان المراجع يجب إن يقوم بالا فصاح عن ذلك الأمر و في نفس الوقت يقوم بإصدار رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا بسبب نقص الإفصاح . وبالمثل قد يرغب المراجع فى التأكيد على أمـر معين مثل الحقيقة الخاصة بان الشركة تعتبر شركة تابعة مملوكة بالكامل عن طريق إضافة فقرة توضيحية عند إصدار الرأي المتحفظ أو الرأي العكسي

أيضا فان إجراء تعديلات متعددة تعتبر مطلوبة عندما تقوم المنشاة بالتغيير في مـبادئها المحاسـبية الا أن وجـود ظروف أخرى مثل الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تستلزم إصدار الرأي المتحفظ .

وعندما لا يكتشف أحد المراجعين الذي ينقصه الاستقلال الانحرافات عن مـبادئ المحاسـبة المتعارف عليها فانه يجب إن يضمنها في تقرير يتضمن امتـناعه عن إبداء الرأي . ومع ذلك فعندما يتم وضع قيد نطاق على عملية المـراجعة و إن المراجع ينقصه الاستقلال فقد يقرر المراجع فقط عن نقص الاستقلال .

٣/٥/٨ التقرير عن المعلومات القطاعية

porting on segment information

أن المعلومات القطاعية هي أحد الأفصاحات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المقـبولة والمـتعارف عليها . و تتمثل المعلومات القطاعية في بيانات خاصة بأعمـال المنشاة في صناعات مختلفة أو عمليات أجنبية أو مبيعات التصدير أو مـبيعات العملاء الرئيسيين . يوفر ايضاح معايير المراجعة رقـم (٢١) القسم رقم (٤٣٥) إرشادا عن مراجعة و التقرير عن المعلومات القطاعية ، و تتضمن إجـراءات المراجعة المطلوبة سؤال الإدارة عديد من الأسئلة بخصوص طرق تحديـد البيانات ، و أجراء اختبارات للنسب المئوية المحددة في ايضاح معايير المحاسـبة الماليـة رقـم (١٤) وفحـص العلاقات بين البيانات في المعلومات القطاعيـة ، ومـع ذلك بسبب إن المعلومات القطاعية تعتبر جزء مكمل للقوائم الماليـة فـان المراجع يتعين عليه تحديد ما اذا كان هناك تحريف جوهري أو هـناك حذف قائم و التى ستؤدي إلى تقرير يتضمن رأيا متحفظا ، فإذا لم يكن

المــراجع قادرا على تطبيق الإجراءات الضرورية فان التقرير يجب ان يعكس قيد في النطاق .

٤/٥/٨ التقرير عن معلومات مرافقة للقوائم المالية المراجعة
Reporting on Information accompanying audited financial statements

هناك أنواع من المعلومات يمكن ان تصاحب القوائم المالية كمعلومات متممة - يتطلبها مجلس معايير المحاسبة المالية أو مجلس معايير المحاسبة الحكومية - هي المعلومات الأخرى في مستندات ترفق مع القوائم المالية المراجعة على سبيل المثال تلك المعلومات التي يتم تضمينها في التقارير السنوية أو معلومات أخرى يتم توفيرها عن طريق المراجع .

يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير ان يقوم المراجع بالتقرير عن بعض المعلومات وان يقوم بالإشارة إلى درجة المسئولية المرتبطة التي يأخذها على عاتقه ، ولذلك فان المراجع قد يضيف أما فقرة تصف الإجراءات المطبقة أو قد يضيف فقرة يمتنع فيها عن ابداء رأيه على المعلومات . ويتعين على المراجع الذي يقبل ان يأخذ المسئولية عن تلك المعلومات على عاتقه ان يضيف فقرة بعد فقرة الرأي مماثلة لتلك الفقرة التي يوضحها الشكل رقم (٨/١٩) .

شكل رقم (٨/١٩)

تقرير عن معلومات أخرى يتحمل المراجع مسئوليته

تم إجراء فحصنا لأغراض تكوين الرأي عن القوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة . المعلومات المتممة لتلك القوائم الموضحة في صفحات – ثم عرضها لأغراض التحليل الإضافي وهي ليست جزء مطلوب للقوائم المالية الأساسية . مثل تلك المعلومات تخضع لإجراءات المراجعة المطبقة عند فحص القوائم المالية الأساسية ، وفي رأينا إنها محددة بعدالة في كافة النواحي الهامة بالارتباط بالقوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة .

وعـــندما لا يقـــبل المراجع أي مسئولية عن تلك المعلومات الأخرى فانه يجـــب إن يقوم بإصدار تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء راية ، ويماثل ذلك التقرير النموذجي الموضح في الشكل رقم (٨/٢٠) .

شكل رقم (٨/٢٠)

تقرير عن المعلومات الأخرى التي يمتنع المراجع عن إبداء راية فيها

تم فحصنا لأغراض تكوين رأيا عن القوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة . تم عرض المعلومات الموضحة في صفحات – لأغراض التحليل الإضافي وهو جزءا غير مطلوبا للقوائم المالية الأساسية . مثل تلك المعلومات لا تخضع لإجراءات المراجعة المطبقة في فحص القوائم المالية الأساسية ، و تأسيسا على ذلك فإننا لن نقم بإبداء رأيا عليها .

١/٤/٥/٨ المعلومات المتممة المطلوب
Required Supplementary Information

يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية من منشات معينة ان تفصح عن معلومات متممة محددة بالإضافة إلى القوائم المالية الرئيسية – على سبيل المثال فان مجلس معايير المحاسبة المالية قد يتطلب ان يتم الإفصاح عن معلومات اثر تغير الأسعار من عام ٧٨إلى عام ٨٦ وان يتم الاستمرار في الإفصاح عن احتياطيات البترول و الجاز و الاحتياطيات عن المعادن . وتقوم بعض المنشات بمثل ذلك الإفصاح اختياريا ، وتتمثل مسئوليات المراجع في ذلك النوع من الافصاحات طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (٥٢) القسم رقم (٥٥٨) فيما يلي :-

١. ان يتم الاستفسار من الإدارة عن الطرق المستخدمة لاعداد تلك المعلومات .
٢. ان يــتم مقارنـــة مـــدى اتســـاق تلك المعلومات المتممة و رد فعل الإدارة للاستفســـارات و القوائم المالية المراجعة بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تم جمعها عند أداء عملية المراجعة .
٣. تطبيق أي إجراءات إضافية مقررة لذلك النوع من المعلومات المتممة .

يجب ان يذكر المراجع البيانات المتممة في تقرير المراجعة فقط إذا :

(١) تم حذف المعلومات المتممة المطلوبة .
(٢) ان يتوصل المراجع لاستنتاج مؤداة ان قياس أو عرض المعلومات المتممة تخرج عن إرشادات مجلس معايير المحاسبة المالية .
(٣) ان المراجع غير قادرا على إتمام الإجراءات المقررة . وبسبب ان تلك البيانات المتممة لا تعتبر جزءا من القوائم المالية الأساسية فان المراجع يجب ألا يعدل فقرتي النطاق والرأي إلا انه يتعين عليه ان يضيف فقرة توضيحية .

٨/٥/٤/٢ المعلومات الأخرى في مستندات متضمنة قوائم مالية مراجعة

Other information in documents containing audited financial Statements

حيث أن مسئولية المراجع لا تمتد على قوائم بخلاف القوائم المالية المحددة في تقرير المراجعة ، فان المراجع ليس مسئولا عن أداء أي إجراءات على المعلومات الأخرى المتضمنة في مستند تم إعداده عن طريق العميل **client-prepared document** ، على سبيل المثال التقرير السنوي للمنشاة المقدم إلى المساهمين و الذي يتضمن القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

ومع ذلك فان المراجع يجب إن يقوم بالاطلاع على المعلومات المتضمنة في المستند ودراسة ما إذا كان دقتها أو عرضها غير متسق بشكل جوهري مع عرض المعلومات في القوائم المالية أم لا . وعندما يتم توصل المراجع إلى نتيجة مؤداها إن هناك عدم اتساق جوهري ، على سبيل المثال في خطاب الرئيس فانه يجب إن يحدد اى بند في القوائم المالية أو التقرير أو خطاب الرئيس الذي يتطلب تعديل لتصحيح عدم الاتساق . كما يجب على المنشاة إن تقوم بتعديل و تصحيح عدم الاتساق . وتحقيق كذلك يجب على المراجع إن يقوم بدراسه (١) تعديل التقرير ليتضمن فقرة توضيحية تصف عدم الاتساق الجوهري (٢) الإحتفاظ بالتقرير ، (٣) أو الإنسحاب من عملية التعاقد .

ومتى تم الإلمام بوجود تحريف جوهري لا يعتبر عدم اتساق فان المراجع يجب إن يناقش الأمر مع العميل ، فإذا انتهى المراجع بنتيجة مؤداها وجود الحذف الصحيح فانه يجب إن يقترح إن يسترشد العميل برأي طرف خارجي مثل مستشاره القانوني ، فإذا ما تم تتبع الأمر بطريقه لا تصحح التحريف

الجوهـــري فانـــه يجب إن يدرس إعلام العميل كتابة عن مخاوفه بخصوص الـــتحريف . كمـــا يجـــب إن يدرس المراجع أيضا الاسترشاد برأي محاميه القانوني .

٣/٤/٥/٨ معلومات أخرى مقدمه عن طريق المراجع

Other information provided by the auditor

في بعض عمليات المراجعة قد يتعاقد العميل مع المراجع لاعداد وتقديم معلومات بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية . قد تتضمن تلك المعلومات الإضافية تفاصيل أو تفسير للقيم التي تم التقرير عنها في القوائم المالية ، أو دمج معلومات أو بيانات تاريخية أو إحصائية ثم استخراجها من القوائم المالية الأساسية ، وقد يتم الحصول على بعض من تلك المعلومات من مصادر خارج النظام المحاسبي أو حتى من خارج المنشاة ذاتها . ويتم النظر إلى كافة تلك المعلومات على إنها متممة أو سيتم تضمينها في القوائم المالية الأساسية .

وعلى الرغم من إن المراجع قد يشارك في إعداد المعلومات المتممة بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية ، فان كل من تلك القوائم الأساسية و المعلومات المتممة تعتبر بمثابة إقرارات للإدارة **management's representations** ، ولا يكون على المراجع أية مسئولية عن تطبيق إجراءات مراجعة على معلومات بخلاف تلك المتضمنة في القوائم ، عموما يعرض الشكل رقم (٨/٢١) ملخص للتقارير التي تغطى المعلومات الأخرى بخلاف تلك التي تتضمنها القوائم المالية الأساسية بالإضافة إلى القيام بوصف التعديلات التي يجب إجرائها على التقرير .

شكل رقم (٨/٢١)

ملخص بالظروف الأخرى التي تؤثر

على تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

الموقف	التعديل
المعلومات القطاعية	
- قيد نطاق	- التعامل على انه قيد نطاق .
- انحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .	- التعامل على انه انحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
معلومات متممة تعتبر مطلوبة	
- معلومات أخرى في مستندات تتضمن قوائم مراجعة .	- بالنسبة لقيد النطاق أو الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يتم إضافة فقرة توضيحية .
- معلومات غير متسقة .	- يتم إضافة فقرة توضيحية تصف عدم الاتساق .
معلومات أخرى مقدمة عن طريق المراجع	
- يقبل المراجع المسئولية عنها .	- يتم إضافة فقرة بعد فقرة الرأي تعبر عن الرأي على المعلومات.
- لا يقبل المراجع أية مسئولية عنها .	- يتم إضافة فقرة بعد فقرة الرأي تتضمن الامتناع عن إبداء الرأي على المعلومات .

٨/٥/٤/٥ التقرير عن قوائم مالية تم إعدادها لاستخدامها فى بلدان أخرى

Reporting on Financial Statements Prepared for use in Other Countries

علـى الـرغم مـن أن المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية عادة ما يقومون بإعداد قوائم بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها فـي الولايـات المتحدة الأمريكية إلا أنهم قد يعدون قوائم يستهدف أن تكون متسقة مع مبادئ محاسبية لبلد أخر يستخدم فيها تلك القوائم (على سبيل المثال قـد تـرغب المنشاة فى طرح راس مال في بلد أخر) ، يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم (٥١) القسم رقم (٥٣٤) ارشادا للمراجعين الذين يقومون بإعداد تقارير عن تلك القوائم المالية .

وعندما يتم مراجعة مثل تلك القوائم المالية يجب أن يتبع المراجعون معايير العمل الميداني للولايات المتحدة الأمريكية عند أداء عملية المراجعة ، ومع ذلك فان الاختلافات في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيما بين الولايات المتحدة الأمريكية وفى البلد الأجنبي قد تتطلب من المراجع أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية . على سبيل المثال تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في بعض البلدان إجراء تعديلات معينة على تلك القوائم لمواجهة أثار التضخم . في مثل تلك المواقف يجب أن يقوم المراجعون بأداء اختبارات ملائمة لمثل تلك التعديلات ، فإذا ما ارتبط المراجع بالالتزام بمعايير المراجعة للبلد الأخر فانه يتعين عليه أن يتمشى مع كل من معايير العمل الميداني العامة لذلك البلد بالإضافة إلى تلك المرتبطة بالولايات المتحدة الأمريكية .

وعندما يتم إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في بلد أخر لتستخدم فقط خارج الولايات المتحدة ، فان المراجع قد يصدر إما تقرير معدل أو تقرير نموذجي للمراجعة في البلد الآخر . حيث أن تلك القوائم تم إعدادها بالاتساق مع مبادئ محاسبة مقبولة ومتعارف عليها في بلد آخر وتعتبر عادة غير مقبولة للمستخدمين في الولايات المتحدة ، فان المراجع قد يعد تقرير على مجموعتين من القوائم المالية للمنشاة ، إحداهما طبقا لمبادئ المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية و الأخرى طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها فى البلد الآخر . وعندما يستخدم المراجع التقرير النموذجي للبلد الآخر فان التقرير يجب يكون ذلك المستخدم في البلد عن طريق المراجعين في الظروف المماثلة .

ويجب أن يفهم المراجعون ويكونوا في مركز لعمل خدمات إبداء الرأي المتضمنة فىالتقرير. وعلى النقيض من ذلك فان المراجع الذي يعد تقريرا عن القوائم المالية المعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في بلد آخر لتستخدم فى الولايات المتحدة الأمريكية ، يجب أن يستخدم النمط مبادئ للتقرير في الولايات المتحدة حيث يقوم بالتعديل الملائم بسبب الخروج عن معيارية المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٦/٨ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المراجعة طبقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ والمصري رقم ٢٠٠

Auditor's Report on Audited Financial Statements

Introduction:

1. The purpose of this International Standard on Auditing (ISA) is to establish standards and provide guidance on the form and content of the auditor's report issued as a result of an audit performed by an independent auditor of the financial statements of an entity. Much of guidance provided can be adapted to auditor reports on financial information other than financial statements.
2. The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements.
3. This review and assessment involves considering whether the financial statements have been prepared in accordance with an acceptable financial reporting framework being either International Accounting Standards (IASs) or relevant national standards or practices. It may also be necessary to consider whether the financial statements comply with statutory requirements.
4. The auditor's report should contain a clear written expression of opinion on the financial statements taken as a whole.

Basis Elements of the Auditor's Report

5. The auditor's report includes the following basic elements, ordinarily in the following layout:

(a) Title;
(b) Addressee;

مقدمة :

١- يهدف هذا المعيار الى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذى يصدر كنتيجة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما ، ويوفر هذا المعيار الكثير من الإرشادات التى يمكن تطويعها لتلائم تقارير المراجع على المعلومات المالية الأخرى بخلاف القوائم المالية .

٢- يجب على مراقب الحسابات أن يفحص ويقيم النتائج المستخرجة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها كأساس لإبداء الرأى على القوائم المالية.

٣- يتضمن هذا الفحص والتقييم دراسة ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ومدى إتفاقها مع متطلبات القوانين المصرية السائدة .

٤- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا مكتوبا وواضحا على القوائم المالية ككل .

٥- العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات :

٦- يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية وبالترتيب التالى:

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(c) Opening or introductory paragraph

(i). Identification of the financial statements audited ;

(ii). A statement of the responsibility of the entity's management and the responsibility of the auditor ;

(c) Scope paragraph (describing the nature of an audit)

(i). A reference to the ISAs or relevant national standards or practices;

(ii). A description of the work the auditor preformed ;

(d) Opinion paragraph containing an expression of opinion on financial statements ;

(e) Date of report ;

(f) Auditor's address ; and

(g) Auditor's signature.

Title

6. The auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor " in the title to distinguish the auditor's reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor.

Addressee

7. The auditor's report should be appropriate addressed as required by the circumstance of the engagement and local regulations. The report is ordinarily addressed either to the shareholders or the board of directors of the entity whose financial statements are being audited.

(ج) فقرة افتتاحية أو مقدمة تتضمن :-

- تحديد القوائم المالية التى تم مراجعتها
- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة ومراقب الحسابات .

(د) فقرة النطاق التى تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن:-

- الإشارة الى معايير المراجعة المصرية .
- وصف العمل الذى قام مراقب الحسابات بأدائه .

(هـ) فقرة الرأى على القوائم المالية .

(و) أى متطلبات إلزامية أخرى .

(ط) توقيع مراقب الحسابات .

(ح) عنوان مراقب الحسابات .

(ز) تاريخ التقرير .

يجب أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير مراقب الحسابات حيث أن ذلك يساعد فى زيادة تفهم القارئ للتقرير وتمكينه من تحديد الظروف غير العادية عند وقوعها .

عنوان التقرير :

٦-يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير مراقب الحسابات " لتمييزه عن التقارير التى قد تصدر عن آخرين مثل مديرى المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهنى التى يلتزم بها مراقب الحسابات .

الموجه اليهم التقرير :

٧-يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات الى الفئة المعينة وفقا لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح ، ويوجه التقرير عادة إما الى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو الى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التى تم مراجعة قوائمها المالية.

Opening or introductory paragraph

8. The auditor's report should identify the financial statements of the entity that have been audited including the date of and period covered by the financial statements.

9. The report should include a statement that the financial statements are the responsibility of the entity's management and a statement that the responsibility of the auditor is to express an opinion on the financial statements based on the audit.

10. Financial statements are the presentations of management. The preparation of such statement requires management to make significant accounting estimates and judgments, as well as to determine the appropriate accounting principles and methods used in preparation of the financial statements. In contrast, the auditor's responsibility is to audit these financial statements in order to express an opinion there on.

11. An illustration of these matters in an opening (introductory) paragraph is:

" We have audited the accompanying balance sheet of the ABC Company as of December 31, 19X1, and the related statements of income and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the company's management. Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit "

Scope paragraph

12. The auditor's report should describe the scope of the audit by stating that the audit was conducted in accordance with relevant national standards or practices as appropriate. " Scope " refers to the auditor's ability to perform audit procedures deemed necessary in the circumstance. The reader needs this as an assurance that the audit has been carried out in accordance with established standards or practices. Unless otherwise stated, the auditing standards or practices followed are presumed to be those of the country indicated by the auditor's address.

الفقرة الإفتتاحية :

٨- يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التى تم مراجعتها بما فى ذلك التاريخ والفترة التى تعبر عنها تلك القوائم .

٩- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد بأن القوائم المالية هى مسئولية إدارة المنشأة وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراقب الحسابات هى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .

١٠- تعد القوائم المالية بواسطة الإدارة وعلى مسئوليتها ويحتاج إعدادها الى قيام الإدارة بإصدار أحكام شخصية وتقديرات محاسبية هامة وكذلك تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية ، بينما تنحصر مسئولية مراقب الحسابات فى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .

١١-وفيما يلى نموذج للفقرة الإفتتاحية :

راجعنا القوائم المالية لشركة .... شركة ...." والمتمثلة فى الميزانية فى .... وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئوليتنا هى إبداء الرأى على هذه القوائم المالية فى ضوء مراجعتنا لها .

فقرة النطاق :

١٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية ، وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية . وتشير فقرة النطاق الى تمكن مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التى رآها ضرورية فى ظل الظروف المحيطة . فالقارئ يحتاج الى ذلك كتأكيد على أن المراجعة قد تم القيام بها طبقا لمعايير موضوعة ما لم يذكر خلاف ذلك .

١٣- يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .

١٤- يجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة متضمنا ما يلى:

(أ) أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية .

(ب) تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

(ج) تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

(د) تقييم عرض القوائم المالية ككل .

١٥- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة تفيد أنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن أعمال المراجعة التى قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأى على القوائم المالية .

١٦- وفيما يلى نموذج لما يرد فى فقرة النطاق :

" وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أى تحريفات مؤثرة أو جوهرية وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك تقييما لسلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التى رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية " .

13. The report should include a statement that the audit was planned and preformed to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement.

14. The auditor's report should describe the audit as including :

(a) examining , on a test basis , evidence to support financial statements amounts and disclosures;

(b) assessing the accounting principle used in the preparation of the financial statements ;

(c) assessing the significant estimates made by management in the preparation of the financial statements : and

(d) Evaluating the overall financial statement presentation.

15. The report should include a statement by the auditor that the audit provides a reasonable basis for the opinion.

16. An illustration of these matters in a scope paragraph is :

" We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing (or refer to relevant national standards or practices). Those Standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amount and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting principle used and significant estimates made by management as well as evaluating the overall financial statement presentation. We believe that our audit provides a reasonable basis our opinion."

فقرة الرأى :

١٧- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وما إذا كانت هذه القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعته من القوانين واللوائح المصرية .

١٨- وتشير عبارة "تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة" من بين أمور أخرى إلى أن مراقب الحسابات قد أخذ فى إعتباره فقط تلك الأمور ذات الأهمية بالنسبة للقوائم المالية .

١٩- تحدد معايير المحاسبة المصرية ، والتطورات فى الممارسة العامة فى مصر إطار إعداد التقارير المالية مع الأخذ فى الإعتبار الوضوح والإلتزام بالقوانين واللوائح المصرية ولإرشاد القارئ عن النطاق الذى يتم فيه التعبير عن "الوضوح" ويجب أن يشير رأى مراقب الحسابات إلى الإطار الذى أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك بإستخدام عبارة "طبقا لمعايير المحاسبة المصرية" .

٢٠- بالإضافة إلى الرأى عن مدى تعبير القوائم المالية يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأيا عن مدى تمشى القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

٢١- وفيما يلى نموذج لهذه الأمور فى فقرة الرأى :

"ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى .... وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة" .

Opinion paragraph

17. The auditor's report should clearly state the auditors opinion as to whether the financial statements give a true and fair view (or are present fairly, in all material respects,) in accordance with the financial reporting framework and, where appropriate, whether the financial statements comply with statutory requirements.

18. The terms used to express the auditor's opinion are " give a true and fair view" or " present fairly, in all material respects." And are equivalent. both term

19. The financial reporting framework is determined by IASs , rules issued by professional bodies , and the development of general practices within a country , with an appropriate consideration of fairness and with due regard to local legislation . To advice the reader of the context in which " fairness" is expressed, the auditor's opinion would indicate the framework upon which the financial statements are based by using words such as " in accordance with (indicate IASs or relevant national standards)."

20. In addition to an opinion on the true and fair view (or fair representation, in all material respects,), the auditor's report may need to include an opinion as to whether the financial statements comply with other requirements specified by relevant statutes or law.

21. An illustration of these matters in an opinion paragraph is:

" In our opinion, the financial statements give a true and fair view of (or are present fairly, in all material respects,) the financial position of the company as of December, 31, 19X1, and of the results of its operation and its cash flows for the year then ended in accordance with ...(and comply with...)."

22. In any situation where it is not evident which country's accounting principles have been used, the country should be stated. when reporting on financial statements that are distributed extensively outside the country of origin, it is recommended that the auditor refer to the standards of the country of origin in the auditor's report, such as:

"... In accordance with accounting principles generally accepted in country A..."

This designation will help the user to better understand which accounting principles were used in preparing the financial statements that are prepared specifically for use in another country (e.g., where the statements have been translated into the language and currency of another country in a cross-border financing), the auditor will consider the need to refer to the accounting principles of the country of origin where prepared, and consider whether appropriate disclosure has been made in the statements.

٢٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرات تفي بمـا تتطلبه القوانيـن واللوائح والتعليمات المصرية السارية وعلى الأخص :

- مـا إذا كـانت المنشـأة تمسـك حسابات مالية منتظمة.
- ما إذا كان الجرد قد تم طبقا للأصول المرعية .
- ما إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه .
- ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .
- مـا إذا كان البنك لم يخالف أيا من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له.
- متطلبات أي قوانين أو لوائح أو تعليمات أخرى .

٢٣- وفيمـا يـلي نمـوذج لما يرد في فقرات المتطلبات الإلزامية الأخرى :

- "تمسـك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كـل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيهـا وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتـلك الحسـابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية" .
- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة السابقة لتصبح كما يلي :

"تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القـانون ونظـام الشـركة على وجوب إثباته فيها وقد وجـدت القوائـم الماليـة متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسـابات ، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقـد تـم جـرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية" .

- في حالة البنوك تضاف الفقرة التالية :

"لم يتبين لنا مخالفة البنك خلال السنة المالية المنتهية في .... لأي من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له" .

- في حالة شركات الأموال تضاف الفقرة التالية :

"البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة أو المدير أو مجـلس المديرين (حسب الأحوال) المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مـا هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر" .

Date of Report

23. The auditor should date the report as of the completion date of the audit. This informs the reader hat the auditor has considered the effect on the financial statements and on the report of events and transactions of which the auditor became aware and that occurred up to the date.

24. The report earlier than the date on which the financial statements are signed or approved by management

Auditor's Address

25. The report should name a specific location, which is ordinarily the city where the auditor maintains the office that has responsibility for the audit.

Auditor's Signature

26. The report should be signed in the name of the audit firm, the personal name of the auditor or both, as appropriate. The auditor's report is ordinarily signed in the name of the firm because the firm assumes responsibility for the audit.

The Auditor's Report

27. An unqualified opinion should be expressed when the auditor concludes that the financial statements give a true and fair view (or are presented fairly, in the material respects,) in accordance with the identified financial reporting framework. An unqualified opinion also indicates implicitly that any changes in accounting principles or in the method of their application, and the effects thereof, have been properly determined and disclosed in the financial statements.

28. The following is an illustration of the entire auditor's report incorporating the basic elements set forth and illustrated above. This report illustrates the expression of an unqualified opinion.

تاريخ التقرير :

٢٤- على الرغم من أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم إكتمال عملية المراجعة إلا أن مسئولية مراقب الحسابات هى إصدار تقرير عن القوائم المالية التى أعدتها وتعرضها الإدارة ، لذا فيجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو إعتماد الإدارة للقوائم المالية، ويوضح هذا التاريخ للقارئ أن المراقب قد أخذ فى إعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التى من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتى تمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ .

عنوان مراقب الحسابات :

٢٥- يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التى يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

توقيع مراقب الحسابات :

٢٦- يجب أن يوقع التقرير بإسم مراقب الحسابات المعين .

تقارير مراقب الحسابات :

٢٧- يصدر تقرير مراقب الحسابات إما برأى غير متحفظ أو برأى معدل .

تقرير برأى غير متحفظ :

٢٨- يجب إبداء رأى غير متحفظ عندما يقتنع مراقب الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بوضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ويشير الرأى غير المتحفظ بين ثناياه الى أن أى تغييرات فى المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها والآثار المترتبة عليها قد تم تحديدها بدقة والإفصاح عنها بالقوائم المالية . وفيما يلى نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة أعلاه فى هذا المعيار ويصور هذا التقرير التعبير عن رأى غير متحفظ .

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة ....

راجعنا القوائم المالية لشركة .... " شركة مساهمة مصرية " المتمثلة في .... ، وكذا قائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وهذه القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها .

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء أحكام القوانين المصرية السارية . وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن اعمال المراجعة اجراء فحص اختيارى كما تتضمن اعمال المراجعة ايضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي اعدت بمعرفة الأدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية ، وقد حصلنا على البيانات والايضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لابداء رأينا على القوائم المالية .

ومن رأينا أن القوائم المشار اليها أعلاه مع الأيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في .... ، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية .

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الأدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

التوقيع

القاهرة في : / /

- في حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة التالية للرأى لتصبح كما يلي : تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية.

" AUDITOR'S REPORT

We have audited the accompanying balance sheet of the ABC Company as of December 31, 19X1, and the related statements of income, and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Company's management. Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit.

We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing (or refer to relevant national standards or practices). Those Standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amount and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting principle used and significant estimates made by management as well as evaluating the overall financial statement presentation. We believe that our audit provides a reasonable basis our opinion."

In our opinion, the financial statements give a true and fair view (or are present fairly, in all material respects,) the financial position of the Company as of December 31, 19X1, and of the results of its operations and its cash flows for the year then ended in accordance with ... (and comply with...).

AUDITOR
Date
Address"

Modified Reports

29. An auditor's report is considered to be modified in the following situations:

Matters That Do Not Affect the Auditor's Opinion

(a) Emphasis of matter

Matters That Do Not Affect the Auditor's Opinion

(a) Qualified opinion,
(b) Disclaimer of opinion, or
(c) Adverse opinion.

Uniformity in the form and content of each type of modified report will further the user's understanding of such reports. Accordingly, this ISA includes suggested wording to express an unqualified opinion as well as examples of modifying phrases for use when issuing modified reports.

Matters That Do Not Affect the Auditor's Opinion

30. In certain circumstances, an auditor's report may be modified by adding an emphasis of matter paragraph to high light a matter effecting the financial statements which is included in a note of the financial statements that more extensively discusses the matter. The addition of such an emphasis of matter paragraph does not effect the auditor's opinion. The paragraph would preferably be included after the opinion paragraph and would ordinarily refer to the fact that the auditor's opinion is not qualified in this respect.

31. The auditor should modify the auditor's report by adding a paragraph to high light a material matter regarding a going concern problem.

32. The auditor should consider modifying the auditor's report by adding a paragraph if there is a significant uncertainty (other than a going concern problem), the resolution of which is dependent upon future events and which may affect the financial statements.

تقارير برأى معدل:

٢٩- يصدر مراقب الحسابات تقريرا برأى معدل فى الحالات الآتية :

- أمور لا تؤثر على رأى المراقب :

(أ) توجيه انتباه القارئ لأمر معين .

- أمور تؤثر على رأى المراقب :

(أ) رأى متحفظ .

(ب) الإمتناع عن إبداء رأى .

(ج) رأى عكسى .

وتوحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأى معدل سوف يعزز فهم المستخدم لهذه التقارير ، وبالتالى فإن هذا المعيار يتضمن صياغة مقترحة للتعبير عن رأى غير متحفظ ، وكذلك أمثلة للعبارات التى تستخدم عند إصدار تقارير برأى معدل .

- أمور لا تؤثر على رأى مراقب الحسابات:

٣٠- فى حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه إنتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلا ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، ونظرا لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأى المراقب، تضاف هذه الفقرة بعد فقرة الرأى مع الإشارة الى حقيقة أن رأى المراقب لا يعتبر متحفظا فى هذا الخصوص .

٣١- يجب على المراقب أن يعدل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة الإستمرارية .

٣٢- يجب أن يدرس المراقب الحاجة الى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة الإستمرارية) والذى يعتمد فى معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، وعدم التأكد هو أمر تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية .

٣٣- وفيما يلي نموذج لفقرة توجه إنتباه القارئ إلى عدم تأكد مؤثر في تقرير مراقب الحسابات :

ومن رأينا – (نفس عبارات نموذج فقرة الرأي – فقرة رقم ٢٨ أعلاه) وتضاف الفقرة التالية بعد فقرة الرأي مباشرة :

" ومع عدم إعتبار ذلك تحفظا ، وكما هو مبين تفصيلا في الإيضاح رقم ( ) ، توجد قضية مرفوعة على الشركة لإنتهاك حقوق إختراع والشركة مطالبة بإتاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة بإتخاذ الإجراءات المضادة ، ولا تزال التحقيقات مستمرة ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لأي التزام قد ينشأ عن ذلك في القوائم المالية " .

(نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالإستمرارية موضح في معيار "الإستمرارية") :

٣٤- إن إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ متعلقة بمشكلة الإستمرارية ، أو عدم تأكد مؤثر ، يعتبر عادة كافيا للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لهذه الأمور ، ومع ذلك وفي الحالات الصارخة ، مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية ، قد يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الإمتناع عن إبداء رأي بدلا من إضافة فقرة توجيه الإنتباه المشار إليها .

٣٥- وبالإضافة إلى إستخدام فقرة توجيه الإنتباه بالنسبة للأمور التي تؤثر على القوائم المالية ، فإن مراقب الحسابات قد يستخدم أيضا في تقريره فقرة أخرى بعد فقرة الرأي للتقرير عن أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال إذا رأى المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة في كتيب القوائم المالية التي تم مراجعتها ، وترفض المنشأة أن تقوم بهذا التعديل ، فقد يدرس المراقب تضمين تقريره فقرة لإلقاء الضوء على ذلك وقد تستخدم أيضا فقرة إضافية عندما يكون هناك إلتزام قانوني للإفصاح عن معلومات إضافية في التقرير.

33. An illustration of an emphasis of matter paragraph for a significant uncertainty in a auditor's report follows :

" In our opinion... (Remaining words are the same as illustrated in the opinion paragraph – paragraph 28 above).

Without qualifying our opinion we draw attention to note X to the financial statements. The company is the defendant in a lawsuit alleging infringement of certain patent rights and claiming royalties and punitive damages. The company has filed a counter action, and preliminary hearings and discovery proceedings on both actions are in progress. The ultimate outcome of the matter cannot presently be determined, and no provision for any liability that may result has been made in the financial statements.

(An illustration of an emphasis of matter paragraph relating to going concern is set out in ISA 570 " Going Concern.")

34. In addition of a paragraph emphasizing a going concern problem or a significant uncertainty is ordinarily adequate to meet the auditor's reporting responsibilities regarding such matters. However, in extreme cases, such as situations involving multiple uncertainties that are significant to the financial statements, the auditor may consider it appropriate to express a disclaimer of opinion instead of adding an emphasis of matter paragraph.

35. In addition to the use of an emphasis of matter paragraph for matters that affect the financial statements, the auditor may also modify the auditor's report by using an emphasis of matter paragraph, preferably after the opinion paragraph, to report on matters other than those affecting the financial statements. For example, if an amendment to other information in a document containing audited financial statements is necessary and the entity refuses to make the amendment, the auditor would consider including in the auditor's report an emphasis of matter paragraph describing the material inconsistency.

An emphasis of matter paragraph may also be used when there are additional statutory reporting responsibilities.

Matters That Do Affect the Auditor's Opinion

36. An auditor may not be able to express an unqualified opinion when either of the following circumstance exists and, in the auditor's judgments, the effect of the matter is or may be material to the financial statements :

(a) There is a limitation on the scope of the auditor's work ; or

(b) There is a disagreement with management regarding the acceptability of the accounting policies selected, the method of their application or the adequacy of financial statement disclosures.

The circumstance described in could lead to a qualified opinion or a disclaimer of opinion.

37. A qualified opinion should be expressed when the auditor concludes that an unqualified opinion cannot be expressed but that the effect of any disagreement with management, or limitation on scope is not so material and pervasive as to require an adverse opinion or a disclaimer of opinion. A qualified opinion should be expressed as being ' expect for the effects of the matter to which the qualification relates.

38. A disclaimer of opinion should be expressed when the possible effect of limitation on scope is so material and pervasive that the auditor has not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence and accordingly is unable to express an opinion on the financial statements.

39. An adverse opinion should be expressed when the effect of a disagreement is to material pervasive to the financial statements that the auditor concludes that a qualification of the report is not adequate to disclose the misleading or incomplete nature of the financial statements.

٣٦- قد لا يكون مراقب الحسابات قادرا على إبداء رأى غير متحفظ فى حالة وجود أى من الظروف التالية ، وفى تقدير المراقب أن هذه الظروف لها تأثير هام على القوائم المالية فى الحاضر والمستقبل :

(أ) عندما توجد قيود على نطاق عمل المراقب .

(ب) عندما يوجد خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التى إتبعتها ، أو طرق تطبيقها ، أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية.

فقد تؤدى الظروف الموضحة فى (أ) أعلاه إلى رأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأى ، وقد تؤدى الظروف الموضحة فى (ب) أعلاه إلى رأى متحفظ أو إلى رأى عكسى ، وهذه الظروف سوف يتم مناقشتها فى الفقرات (من ٤١ إلى ٤٦) .

٣٧- يجب إبداء رأى متحفظ عندما يقتنع المراقب بأنه لا يمكن إبداء رأى غير متحفظ وأن وجود خلاف مع الإدارة ، أو قيد على النطاق لا تصل أهميته إلى الدرجة التى تستدعى إبداء رأى عكسى أو الإمتناع عن إبداء رأى ، ويجب التعبير عن الرأى المتحفظ بعبارة " فيما عدا تأثير الأمر الذى يتعلق به التحفظ " .

٣٨- يجب التعبير عن الإمتناع عن إبداء رأى عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق هاما وعاما للدرجة التى يجد مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، ومن ثم غير قادر على إبداء رأى على القوائم المالية .

٣٩- يجب إبداء رأى عكسى عندما يكون تأثير الخلاف هاما وعاما لدرجة أن المراقب إنتهى إلى أن التحفظ فى التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية .

40. Whenever the auditor expresses an opinion that is other than unqualified, a clear description of all the substantive reasons should be included in the report and, unless impracticable, a quantification of the possible effect (s) on the financial statements. Ordinarily, this information would be set out in a separate paragraph preceding the opinion or disclaimer of opinion and may include a reference to a more extensive discussion, if any in a note to the financial statements.

٤٠- عندما يبدى مراقب الحسابات رأيا آخرا بخلاف الرأى غير المتحفظ ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح ، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا، وتبين هذه المعلومات عادة فى فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأى أو الإمتناع عن إبداء الرأى ، وقد تتضمن إشارة الى مناقشة تفصيلية (إن وجدت) فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

Circumstances That May Result in Other Than an Unqualified Opinion

الظروف التى قد ينتج عنها رأى أخر بخلاف الرأى غير المتحفظ :

Limitation on scope

قيد على نطاق عمل المراقب :

41. A limitation on the scope of the auditor's work may sometimes be imposed by the entity (for example, when the terms of the engagement specify that the auditor will not carry out an audit procedure that the auditor believes is necessary). However, when the limitation in the terms of a proposed engagement is such that the auditor believes the need to express a disclaimer of opinion exists, the auditor would ordinarily not accept such a limited engagement as an audit engagement, unless required by statute. Also, a statutory auditor would not accept such an audit engagement when the limitation infringes on the auditor's statutory duties.

٤١- قد يفرض أحيانا قيدا على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة (مثلا عندما تحدد شروط عملية المراجعة بمنع المراقب من القيام ببعض إجراءات المراجعة التى يرى ضرورتها) وعند وجود مثل هذا القيد فى شروط عملية مراجعة جديدة ويعتقد المراقب أن هذا القيد قد يؤدى الى إمتناعه عن إبداء الرأى فإنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة .

42. A scope limitation may be imposed by Circumstances (for example, when the timing of the auditor's appointment is such the auditor is unable to observe the counting of physical inventors). It may also arise when, in the opinion of the auditor, the entity's accounting records are inadequate or when the auditor is unable to carry out an audit procedure believed to desirable .in these Circumstances, the auditor would attempt to carry a reasonable alternative procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to support an unqualified opinion.

٤٢- قد تفرض الظروف قيدا على النطاق (مثلا عندما يكون تعيين المراقب قد تم فى توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون) .

وقد ينشأ القيد أيضا عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية ، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه ، وفى هذه الحالات يحاول المراقب تنفيذ إجراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد إبداء رأى غير متحفظ .

٤٣- عندما يوجد قيد نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأى متحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأى ، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلى التسويات المحتملة فى القوائم المالية التى كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد .

٤٤- وفيما يلى نماذج لهذه الأمور :

قيد على نطاق عمل المراقب – رأى متحفظ :

راجعنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

فيما عدا ما سيتم مناقشته فى الفقرة التالية ، فقد تمت مراجعتنا طبقا لـ............ (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

لم نحضر الجرد الفعلى للمخزون فى .... حيث أن تاريخ الجرد كان سابقا على تاريخ تعييننا كمراقبين لحسابات الشركة ، ونظرا لطبيعة السجلات بالشركة ، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من كميات المخزون .

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة والتى كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من الإقتناع بالكميات الفعلية للمخزون ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح فى كل جوانبها الهامة .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة الرأى – الفقرة رقم ٢٨ أعلاه)

قيد على نطاق عمل المراقب – الإمتناع عن إبداء الرأى:

تم تعييننا لمراجعة الميزانية المرفقة لشركة { أ ب ج } فى ٣١ ديسمبر .... ، وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (إحذف الجملة التى تبين مسئولية مراقب الحسابات) .

(تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال) .

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتى) :

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلى بالكامل وكذلك لم نتمكن من الحصول على مصادقات من المدينين بسبب القيود التى فرضت على عملنا بواسطة الشركة .

ونظرا لجوهرية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، فإننا لا نستطيع إبداء رأى على القوائم المالية .

43. When there is a limitation on the scope of the auditor's work that adjustments to the financial statements that might have been determined to be necessary had the limitation not existed.

44. Illustrations of these matters are set out below.

Limitation on scope — Qualified Opinion

" We have audited ... (remaining words are the same as illustrated in the introductory paragraph — paragraph 28 above).

Except as discussed in the following paragraph, we conducted our audit in accordance with ... (Remaining words is the same as illustrated in the scope paragraph — paragraph 28 above).

We did not observe the counting of physical inventors as of December 31, 19X1, since that day was prior to the time we were initially engaged as auditors for the Company. Owing to the nature of the Company's records, we were unable to satisfy ourselves as to inventory quantities by other audit procedures.

In our opinion, expect for the effects of such adjustments, if any, as might have been determined to be necessary had we been able to satisfy ourselves as to physical inventors quantities, the financial statements give a true and ... (remaining words are the same as illustrated in the introductory paragraph — paragraph 28 above).

Limitation on scope — Disclaimer of Opinion

" We were engaged to audit the accompanying balance sheet of the ABC Company as of December 31, 19X1, and the related statements of income and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Company's management. (Omit the sentence stating the responsibility of the auditor).

(The paragraph discussing the scope of the audit would either be omitted or amended according to the circumstances.)

(Add a paragraph discussing the scope limitation s follows:)

We were not able to observe all physical inventories and confirm accounts receivable due to limitations placed on the scope of our work by the Company.

Because of the significance of the matters discussed in the preceding paragraph, we do not express an opinion on the financial statements."

Disagreement with Management

45. The auditor may disagree with management about matters such as the acceptability of accounting policies selected, the method of their application, or the adequacy of disclosures in the financial statements.

Disagreement on Accounting Policies – Inappropriate Accounting Method – Qualified Opinion

" We have audited ... (remaining words are the same as illustrated in the introductory paragraph --- paragraph 28 above).

We conducted our audit in accordance with ... (Remaining words is the same as illustrated in the scope paragraph --- paragraph 28 above).

As discussed in Note X to the financial statements, no depreciation has been provided in the financial statements which practice, in our opinion, is not in accordance with International Accounting Standards. The provision for the year ended December 31,19X1, should be xxx based on the straight – line method of deprecation using annual rates of 5 % for the building and 20% for the equipment. Accordingly, the fixed assets should be reduced by accumulated deprecation of xxx and the loss for the year and accumulated deficit should be increased by xxx and xxx, respectively.

In our opinion, expect for the effect on the financial statements of the matter referred to in the preceding paragraph, the financial statements give a true and ... (remaining words are the same as illustrated in the opinion paragraph --- paragraph 28 above).

الخلاف مع الإدارة :

٤٥- قد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التى اتبعتها، أو طرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح فى القوائم المالية ، فإذا كانت مثل هذه الإختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية ، يجب على المراقب أن يبدى رأيا متحفظا أو رأسا عكسيا.

٤٦- وفيما يلى نماذج لهذه الأمور :-

الإختلافات حول السياسات المحاسبية - طرق محاسبية غير مناسبة - رأى متحفظ :

راجعنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمنا بالمراجعة طبقا لـ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

كما هو مبين فى الإيضاح رقم .... من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة فى القوائم المالية ، وهذا الأمر فى رأينا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ...... مبلغ ...... جنيها ، وبالتالى يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره .... جنيها ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ .... جنيها والأرباح المرحلة بمبلغ .... جنيها .

الاختلاف حول السياسات المحاسبيه - إفصاح غير كاف - رأى متحفظ :

راجعـنا .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمـنا بالمـراجعة طـبقا لـ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

هـناك رهن عقارى على الأصول الثابتة للشركة كضـمان لـلقروض الممـنوحة لها من بنك .... ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم .... الإفصاح عن هذه المعلومات .

فيمـا عـدا إغفال المعلومات الواردة فى الفقرة السـابقة ، فمـن رأينا أن القوائم المالية تعبر بوضوح .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

الإخـتلافات حـول السياسـات المحاسـبية - إفصاح غير كاف - رأى عكسى :

راجعـنا .... (نفـس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

قمـنا بالمـراجعة طـبقا لـ .... (نفس العبارات فى نموذج فقرة المقدمة - الفقرة رقم ٢٨ أعلاه).

(فقرة أو فقرات تناقش الإختلاف) .

ونظرا لجوهرية الأمور المبينة فى الفقرة (أو الفقـرات) السـابقة ، فمـن رأينا أن القوائم المالية المشـار إليهـا أعـلاه لا تعبر بوضوح عن المركز المـالى للشـركة فى ٣١ ديسمبر .... ونتائج أعمالهـا وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية .

Disagreement on Accounting Policies – Inadequate Disclosures – Qualified Opinion

“ We have audited ... (remaining words are the same as illustrated in the introductory paragraph — paragraph 28 above).

We conducted our audit in accordance with ... (Remaining words is the same as illustrated in the scope paragraph — paragraph 28 above).

On January 15, 19X2, the Company issued debentures in the amount of xxx for the propose of financing plant expansion. The debenture agreement restricts the payment of future cash dividends to earnings after December 31,19X1. In opinion, disclosure of this information is required by....

In our opinion, expect for the omission of the information included in the preceding paragraph, the financial statements give a true and ... (remaining words are the same as illustrated in the opinion paragraph — paragraph 28 above). ”

Disagreement on Accounting Policies – Inadequate Disclosures – Adverse Opinion

“ We have audited ... (remaining words are the same as illustrated in the introductory paragraph — paragraph 28 above).

We conducted our audit in accordance with ... (Remaining words is the same as illustrated in the scope paragraph — paragraph 28 above).

(Paragraph (s) discussing the disagreement).

In our opinion, because of the effects of the matters discussed in the preceding paragraph (s), the financial statements do not give a true and fair view of (or are present fairly,) the financial position of the company as of December, 31, 19X1, and of the results of its-operations and its cash flows for the year then ended in accordance with ...(and comply with...).”

فهرس

المراجعة فى عالم متغير

٣٦ ش شريف - القاهرة

رقم الايداع بدار الكتب

٢٠٠١/١٣٧٨٧

الترقيم الدولى

I.S.B.N